

§2 МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Гидирим В. А.

ТОЛКОВАНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ В ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКЕ

Аннотация. Статья посвящена теории и практике толкования международных налоговых соглашений на примере Модельной конвенции ОЭСР. Рассматриваются основные принципы толкования, предусмотренные в Венской конвенции о праве международных договоров, а также их применение в судебной практике различных государств. Исследуется также применимость толковательных документов и вспомогательных материалов в качестве приемлемых источников толкования налоговых соглашений. Значительная часть статьи посвящена рассмотрению мнений налоговых органов и положений судебных решений зарубежных стран, в которых представлено то или иное толкование терминов налоговых соглашений, а также ссылки на источники такого толкования, приводимых судами. Исследование начинается с рассмотрения общепринятых принципов толкования, предусмотренных Венской конвенцией о праве международных договоров 1969 г. Данные принципы рассматриваются во взаимосвязи с основным правилом определения значений терминов налоговых соглашений, заключенным в ст.3(2) Модельной конвенции ОЭСР и в двусторонних налоговых соглашениях. В этой связи исследуется применимость Комментария к Модельной конвенции в качестве приемлемого источника толкования. Теоретические выводы далее находят свое отражение в судебных решениях, в которых обосновываются ссылки на источники толкования. Обобщив эти принципы и приемы толкования, автор приводит множество примеров судебных решений различных стран, в которых данные принципы и приемы нашли отражение. Результатом исследования является отсутствие единообразия и противоречивость применения указанных выше принципов в судебной практике различных стран. Следствием этого являются неустраняемые конфликты квалификации терминов налоговых соглашений, которые препятствуют единообразному их применению налогоплательщиками, налоговыми органами и судами различных стран.

Ключевые слова: Толкование, международное налоговое соглашение, Модельная конвенция, ОЭСР, добросовестное толкование, цель договора, Контекст, Комментарий, телеологическое толкование, Венская конвенция.

Review. The article is devoted to the theory and practice of interpretation of international tax treaties on the example of the OECD Model Convention. The basic principles of interpretation of the Vienna Convention on the Law of Treaties, as well as their application in the jurisprudence of the various states are viewed. The author also investigates the applicability of the interpretative documents and supporting materials as suitable sources of the interpretation of tax treaties. A significant part of the article is devoted to the tax authorities and the provisions of the judgments of foreign countries, which represented a particular interpretation of the terms of tax treaties, as well as links to this interpretation, driven by the courts. The study begins with a review of the generally accepted principles of interpretation predusmtrennyh Vienna Convention on the Law of Treaties 1969. These principles are considered in relation to the basic rule determining the values of the terms of tax treaties concluded in Article 3 (2) of the OECD Model Convention and the bilateral tax treaties. In this context the author investigates the applicability of the Commentary to the Model Tax Convention as an acceptable source of interpretation. The theoretical conclusions are further reflected in court decisions, which are justified by reference to the sources of interpretation. Generalizing these principles and techniques of interpretation, the author cites many examples of court decisions in different countries in which these principles and methods have been reflected. The result of the study is the lack of consistency and inconsistency of the application of the above principles in the jurisprudence of different countries. The consequence of this is ineradicable conflicts qualification terms of tax agreements, which prevent the uniform application of the taxpayers, tax authorities and courts of different countries.

Keywords: teleological interpretation, comments, context, purpose of the treaty, fair comment or interpretation, OECD, Model Convention, international tax treaty, interpretation, Vienna Convention.

Налоговые соглашения относятся к международным договорам между двумя или более государствами, составляя при этом часть международного права, особой правовой системы, с целями и задачами, отличными и существующими независимо от концепций, закрепленных в национальных правовых системах. Право международных договоров содержит свои особые правила и принципы, базирующиеся на фундаментальных принципах международного права.

Применение международных налоговых соглашений неразрывно связано с их толкованием, которое представляет собой достаточно сложную проблему как с теоретической, так и с практической точек зрения. Это связано с тем, что такие соглашения затрагивают важные экономические интересы договаривающихся государств, а также различные по составу категории участников отношений. Поэтому налоговые соглашения представляют собой компромисс, результат взаимных уступок, закрепленных в присущих данным документам особых формах и сопровождаемых соответствующим правовым инструментарием.

Толкование правовой нормы – это выяснение содержания нормы, ее целей, связей с иными нормами и ее юридических характеристик. [1] Толкование договора – это «установление подлинного смысла содержания международного договора или отдельных его положений и выяснение воли сторон, вызываемое необходимостью практического применения данного договора». [2] Соответственно, толкование международных договоров в международном праве – это установление подлинного смысла и содержания международного договора с целью наиболее полной и точной реализации его условий. Есть и несколько более развернутое определение: «Толкование международного договора – это выяснение содержания его объекта и целей, а также иных постановлений с учетом результатов их применения в конкретной ситуации». [3] Толкование и применение международного договора – не одно и то же, и эти два процесса, как отмечает венгерский профессор Георгиу Харасты, должны быть разделены: «Толкование имеет своей целью разъяснение смысла текста договора, тогда

как применение предполагает установление последствий, вытекающих для сторон... в конкретной ситуации». [4]

Толкование, или интерпретация, осуществляется на основе определенных принципов, учитывающих особенности договора как соглашения субъектов международного права. Принципы толкования имеют общеобязательный характер; некоторые из них закреплены в Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г. [5], другие основаны на международных обычаях. Основными принципами толкования международных договоров являются необходимость соответствия толкования основным принципам международного права и добросовестность толкования. Эти принципы полностью применимы к международным налоговым соглашениям, как и к любым другим международным договорам.

Толкование международного договора может осуществляться какой-либо стороной договора (такое толкование имеет силу лишь для одной стороны), либо сторонами договора по соглашению между ними (аутентичное толкование, имеющее обязательное значение для сторон), либо международными органами, которые с этой целью могут быть упомянуты в самом договоре. В зависимости от субъекта различают официальное (осуществляемое государствами или их органами) и неофициальное (осуществляемое лицами, специально не уполномоченными на официальное толкование) толкование.

Цель толкования – по возможности наиболее полная реализация условий международного договора, что обеспечивает выполнение одного из основных принципов международного права – *pacta sunt servanda*. [6] Этот принцип гласит: «Каждый международный договор, находящийся в силе, является обязательным для его сторон, и они обязаны его соблюдать добросовестно». Принцип добросовестного исполнения международного договора также отражен и в Преамбуле к Венской конвенции о праве международных договоров, однако в тексте Конвенции отсутствует какое-либо объяснение значения данного принципа. Тем не менее, попытки дать его объяснение значения эпизодически встречается в международно-правовых актах, в юридической литературе, а также и в судебных решениях, о чем будет более подробно сказано далее.

Толкование и применение налогового соглашения

Датский налоговый юрист и консультант Нэд Шелтон [7] утверждает, что понятие «применение» соглашения не эквивалентно его «толкованию». Однако оба эти понятия неразделимы с точки зрения ответа на вопрос о том, какие источники следует исследовать в первую очередь – налоговые соглашения или внутреннее налоговое законодательство? Дополнительную проблему может представлять собой вопрос о том, что именно включает в себя «внутреннее законодательство», в том числе, становятся ли соглашения частью «внутреннего законодательства» при инкорпорации в национальное право? Н. Шелтон отвечает на этот вопрос так, что при применении налогового соглашения необходимо изучать оба источника одновременно, причем очередность исследования не важна. В практической деятельности ответ на вопрос о логике исследования и очередности изучения источников зависит от всех обстоятельств каждой конкретной ситуации.

Н. Шелтон приводит для иллюстрации ответа на данный вопрос два практических примера. В первом примере решается вопрос о том, могут ли проценты, уплачиваемые компанией из Малайзии в адрес компании в Дании, облагаться налогом у источника в Малайзии? Так, может возникнуть сомнение касательно того, считаются ли проценты «возникающими» или «происходящими» с территории Малайзии согласно внутреннему налоговому законодательству. Исследователь мог бы задаться вопросом – зачем тратить время на исследование норм национального права, если международный договор всегда имеет приоритет, и если доход не облагается по международному договору, к чему искать ответ на вопрос о наличии источника дохода на территории страны, когда можно «быстро» свериться с положениями международного договора? Н. Шелтон далее уточняет, что такая «быстрая справка» совершенно точно не приведет к правильному результату в данной конкретной ситуации, если только не будет иметься в наличии значительный объем информации касательно природы долгового требования и т. д. Дело в том, что согласно законодательству Малайзии, некоторые типы процентных расходов по «одобренным займам» освобождены от налога у источника выплаты, к примеру, проценты по банковским кредитам, по государственным ценным бумагам и по одному из типов исламских финансовых

инструментов. [8] Налоговое соглашение с Данией предусматривает максимальную ставку налога у источника на процентный доход в размере 15%. В этой связи, простая отсылка к налоговому соглашению не даст результата, поскольку без ответа на вопрос о характере займа невозможно сказать, освобожден он или нет на основании внутреннего законодательства. Поэтому в данной конкретной ситуации правильным было бы начать с исследования наличия налогового обязательства в Малайзии на данный тип дохода. Если же, продолжает Н. Шелтон, возникает вопрос о наличии налога у источника на выплату процентов из Уганды в Данию, то, по его мнению, можно сразу смотреть правила налогового соглашения и не исследовать налоговое законодательство Уганды на предмет наличия налога у источника выплаты. Вместе с тем он отмечает, что исследование национального закона, а также практики применения налоговых соглашений, важно с целью понимания того, насколько в Уганде принято соблюдать международное право.

Очередность в применении национального закона и международного соглашения

Немецкий профессор Клаус Фогель, комментируя вопрос об «очередности» в системном анализе норм национального законодательства или налогового соглашения, отмечает отсутствие единого подхода в немецкой литературе. Так, Немецкий Имперский Финансовый Суд (*Reichsfinanzhof*) в нескольких решениях выразил мнение, что в первую очередь должно анализироваться наличие налогового обязательства по внутреннему закону. [9] Однако некоторые теоретики поддерживают подход, согласно которому вначале надо исследовать налоговое соглашение. [10] Однако даже последние соглашаются с тем, что по практическим причинам внутреннее законодательство должно исследоваться в первую очередь. С логической точки зрения, оба метода должны привести к одинаковому результату. Налоговое соглашение является специальным законом по отношению к национальному закону, соответственно распределительные правила международного договора применяются «поверх» требований национального закона. К. Фогель проводит абстрактную аналогию налогового соглашения в форме «трафарета» (*stencil*), который «накладывается» на «таблицу» (*pattern*) внутреннего права и покрывает определенные ее части. Вне зависимо-

сти от того, что трафарет или таблица исследуются в первую очередь, результат должен быть одинаковый, а потому очередность исследования должна представлять собой прагматический выбор в каждом конкретном случае. [11]

И. Принципы толкования, предусмотренные Венской конвенцией о праве международных договоров

Венская конвенция восприняла концепцию, согласно которой подлинные намерения сторон выражаются, прежде всего, в тексте международного договора, и их выявление – главная цель толкования. Как пишет А. Н. Талалаев, «Постоянная Палата международного правосудия и Международный суд не раз подчеркивали, что задача толкования заключается не в пересмотре договоров и не в выявлении того, что в них не содержится ни явно, ни скрыто». [12] Это соответствует и общему принципу толкования Римского права: «если закон не различает, мы также не должны различать» (*“ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”*). Слова А. Н. Талалаева подтверждаются в известном Постановлении Постоянной Палаты Международного суда ООН, где Суд сказал: «когда суд может применить положение международного договора путем придания словам, использованным в нем, их обычного значения, он не может интерпретировать эти слова, пытаясь придать им какое-либо другое значение...». [13]

Правила толкования международных договоров содержатся в статьях с 31 по 33 Венской конвенции. Основное правило толкования содержится в статье 31:

«Статья 31. Общее правило толкования.

1. Договор должен толковаться **добросовестно** в соответствии с **обычным значением**, которое следует придавать **терминам** договора **в их контексте**, а также в свете **объекта и цели** договора.

2. Для целей толкования договора контекст охватывает, кроме текста, включая преамбулу и приложения:

а) любое соглашение, относящееся к договору, которое было достигнуто между всеми участниками в связи с заключением договора;

б) любой документ, составленный одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятый другими участниками в качестве документа, относящегося к договору.

3. Наряду с **контекстом** учитываются:

а) любое последующее соглашение между участниками относительно толкования договора или применения его положений;

б) последующая практика применения договора, которая устанавливает соглашение участников относительно его толкования;

с) любые соответствующие нормы международного права, применяемые в отношениях между участниками.

4. **Специальное значение** придается термину в том случае, если установлено, что участники имели такое **намерение**».

А. Н. Талалаев, комментируя принципы толкования Венской конвенции, отметил, что пункт 1 статьи 31 Венской конвенции содержит три принципа толкования: (а) добросовестность толкования; (б) стороны договора имеют намерение, вытекающее из обычного значения терминов; (в) обычное значение терминов должно быть установлено в контексте всего договора и в свете его объекта и цели.

Добросовестность в толковании международного договора

Отправной точкой в понимании принципов толкования статьи 31(1) Венской конвенции является требование добросовестного толкования. Добросовестность предполагается на всех этапах процесса толкования, включая анализ текста, контекста и последующей практики. Добросовестность толкования – это честность, отсутствие желания обмануть контрагента, стремление установить истинный смысл международного договора, закрепленный в его тексте. Последнее, как пишет А. Н. Талалаев, прямо вытекает из принципа *pacta sunt servanda*, так как добросовестное выполнение международного договора возможно только, если оно осуществляется согласно его истинному смыслу. Второй принцип отражает самую суть текстуального подхода: слова должны пониматься в обычном значении, но в их контексте. А третий принцип сочетает одновременно первый и второй, то есть обычное значение термина определяется не абстрактно, а в контексте и с учетом объекта и цели договора. Тем не менее, как отмечает Р. А. Шепенко [14], из нормы пункта 1 статьи 31 Венской конвенции вытекает, что она отдает предпочтение договорному тексту как материальному выражению воли договаривающихся сторон.

Согласно О. Коннору, принцип добросовестности в международном праве это «...

фундаментальный принцип, из которого проистекает правило *pacta sunt servanda* и иные особые юридические правила и имеет прямое отношение к честности, справедливости и разумности, и применение этих правил диктуется в конкретный момент времени господствующими стандартами честности, справедливости и разумности, преобладающими в международном сообществе в этот момент времени». [15] Таким образом, добросовестность является не только принципом толкования, но и требуемым стандартом поведения государств, из которого вытекают определенные юридически обязательные правила поведения, свойственные конкретной исторической эпохе или моменту в истории.

Об этом же пишет и Б. Ченг, говоря о том, что принцип добросовестности регулирует характер исполнения субъективных гражданских прав, а доктрина злоупотребления правом, в понимании Международного суда ООН, есть не что иное как применение данного принципа. [16]

Толкование норм международных договоров согласно их «обычному значению»

Часть 1 ст. 31 Венской конвенции содержит общее правило толкования международного договора: «Договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора». Данное положение основано на буквальном, текстуальном подходе к толкованию международного договора.

Подход, требующий текстуальное толкование норм международных договоров, соответствует устоявшейся практике Международного суда ООН, и отмечен в различных научных публикациях по международному праву [17], в том числе и в всемирно известной работе И. Броунли «The Principles of Public International Law». [18]

При таком подходе основополагающее значение имеет обычный смысл тех слов и выражений, которые стороны включили в текст договора. Так, Международный Суд ООН в Консультационном Заключении от 3 марта 1950 года по поводу Компетенции Генеральной Ассамблеи ООН по принятию государства в Объединенные Нации, сказал следующее: «Суд считает необходимым сказать, что его первоочередной обязанностью, призванного истолковать и применить положения международного договора, состоит в том, чтобы попытаться придать им

значение в их естественном и обычном значении в том контексте, в котором они использованы. Если соответствующие слова в своем натуральном и обычном значении имеют смысл в использованном контексте, то на этом толкование должно быть завершено. С другой стороны, если смысл слов в их натуральном и обычном значении имеют двойственное значение или их значение приводит к неразумному результату, то только в этом случае Суд, применяя прочие методы толкования, будет пытаться выяснить что именно договаривающиеся стороны на самом деле имели в виду, когда они использовали эти слова. Как Постоянный Суд уже отметил в деле *Polish Postal Service in Danzig* (P.C.I. J., Series B, No. II, P. 39): «Кардинальным принципом толкования является требование о том, чтобы слова должны толковаться в том значении, которое они обычно имеют в их контексте, за исключением случаев, когда такое толкование приводит к чему-то неразумному или абсурдному». Если Суд может придать значение положению международного договора путем придания словам смысла, используемого в натуральном и обычном значении, то он не должен толковать эти слова, пытаясь найти какое-либо иное значение. В настоящем случае у Суда не возникает трудностей в установлении натурального и обычного значения исследуемых слов и в понимании их смысла. Несколько письменных заявлений, представленных Суду, предлагают также исследовать подготовительные материалы (*travaux préparatoires*), относящиеся к Уставу. Однако учитывая сделанные ранее утверждения, Суд считает, что в данном случае неприемлемо ссылаться на подготовительные материалы» [17].

Из данной цитаты Консультационного Заседания Суда ООН, вытекает, пожалуй, самое важное правило толкования, указанное в параграфе 1 статьи 31 Венской конвенции, то есть требование исследовать «обычное значение» (*ordinary meaning*) терминов международного договора, рассматривая их в контексте всего договора в целом. Это и есть общее правило толкования международного договора, то есть добросовестное толкование в соответствии с «обычным» значением терминов договора в их контексте. «Обычное» значение подразумевает, что толкование должно фундаментально начинаться с обычного значения слов в тексте документа и в контексте, в котором они употребляются. Таким образом, письменный текст договора имеет первостепенное значение.

Как отмечает Азиф Куреши, в случае противоречий между различными значениями слов, приоритет должен отдаваться тому значению, которое содержит более точное значение в свете предмета и цели договора. [20] Под «обычным» подразумевается общеупотребительное значение. В международном налоговом праве, таким образом, обычное значение предполагает то значение, которое используется в «налоговой» лексике, либо специфические значения, содержащиеся в соответствующих определениях терминов во внутреннем законодательстве. Договор должен толковаться как единый документ, и его значение должно соответствовать всему документу в целом, в соответствии с его целью и смыслом, а не основываясь на отдельных положениях. Термины договора должны употребляться в своем аутентичном значении, которое придавалось им на момент заключения договора, а не в том значении, которое хотелось бы сторонам вложить в них впоследствии. Идентичные термины должны иметь одинаковое толкование.

Как отмечают российские специалисты международного права Вайпан В. А., Вайпан Г. В. и Ивлиева А. Г. [21], буквальное толкование того или иного положения международного договора не всегда является самодостаточным. В случае необходимости оно может подкрепляться другими средствами, в частности анализом объекта и целей договора (ч. 1 ст. 31 Венской конвенции), обращением к подготовительным материалам и к обстоятельствам заключения договора (ст. 32 Венской конвенции). Как справедливо отмечают упомянутые выше авторы, из статей 31 и 32 Венской конвенции вытекает, что национальное право какого-либо из государств – участников договора не может приниматься во внимание как таковое при толковании договора. Международный договор – акт согласованной воли суверенных государств, и его толкование может производиться не иначе как через определение общей воли сторон, согласованного понимания ими тех или иных условий договора. Именно поэтому ст. 31 Венской конвенции предписывает учитывать при толковании договора лишь такие действия или события, которые позволяют прояснить общую волю сторон (соглашение между участниками; документ, составленный и принятый другими участниками; последующее соглашение между участниками; практика применения договора, устанавливающая соглашение участников относительно его толкования). При этом, статьи 31 и 32 Венской конвенции не допускают уче-

та национального права как выражения единоличной воли одного из государств – участников договора.

Требование о толковании в соответствии с обычным значением терминов поддерживается не только Международным судом ООН, но также отмечено как преобладающее правило в доктрине, в частности, Клаусом Фогелем. Тем не менее, Международный суд ООН в деле *Temple of Preach Vihear* [22] указал, что «принцип обычного толкования не означает, что слова и выражения должны всегда пониматься чисто в буквальном смысле. В деле *Anglo-Iranian Oil Co.* [23] тот же Суд сказал, что он не должен «основывать толкование на чисто грамматическом значении текста. Он должен найти то толкование, которое находится в гармонии с общепринятым и разумным способом прочтения текста».

Согласно К. Фогелю, понятие «обычное значение» термина не эквивалентно его общеупотребительному значению в повседневной лексике (“everyday usage”) [24]. Наоборот, К. Фогель ссылается на международно-приемлемую терминологию, разработанную и применяемую государствами, либо специальную терминологию, свойственную, например, налоговому праву, и именно значение в данной терминологии и есть «обычное» значение, понимаемое согласно параграфу 1 статьи 31 Венской конвенции. В этой связи также важно понимать, что термины, используемые в международном налоговом праве, имеют свое собственное лексическое значение, обозначаемое как «международная налоговая терминология».

И К. Фогель, и Н. Шелтон отмечают, что его появлению способствовала активность Налогового комитета ОЭСР, в частности разработка Модельной конвенции ОЭСР (далее «МК ОЭСР») и Комментария к ней. Кроме того, на существование международной налоговой терминологии указывают решения судов в Австралии, например дело *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation* [25], в котором было процитировано другое австралийское решение *Ostime v. Australian Mutual Provident Society* [26], где было сказано: «термин «предприятие» [enterprise] может не иметь четкого эквивалента во внутреннем налоговом законодательстве, поскольку оно является частью «международного налогового языка» [*international tax language*]. При этом Н. Шелтон отмечает, что термин «предприятие» не является примером использования «международной налоговой термино-

логии», поскольку его значение было бы таким же, даже если бы оно не было его частью. Другой термин – «бенефициарный собственник» – является термином, чуждым системам континентального права, в которых до сих пор продолжают попытки найти ему определение, в то время как в странах общего права он известен в течение столетий.

Если смысл положения ясен, если отсутствуют сомнения относительно значения того или иного термина, то необходимости в толковании нет. Если термин адекватно определен, либо если контекст предполагает, что у термина должно быть специальное значение, и если такое значение понятно, следовательно, нет необходимости применять вышеуказанные правила толкования, даже если внутренний закон или дополнительные материалы, содержат другое значение.

В знаменательном решении *Union of India v. Azadi Bachao Andolan and Anr* [27] суд указал, что международные договоры должны толковаться либерально для установления истинных намерений сторон. Однако при этом суд применил буквальное толкование индийско-маврикийского налогового соглашения, указав, что обязанностью суда является установление закона и его применение, а не его создание. Помимо индийского судебного решения, этот принцип был закреплен в целом ряде судебных прецедентов различных стран.

Применяя общий принцип толкования к налоговым соглашениям, следует отметить, что в качестве отправного пункта для его толкования используется только аутентичный текст самого соглашения, а не исследование относительно того, какие цели имели договаривающиеся стороны при его составлении (недопустимость т. н. «телеологического» толкования). Однако это не означает, что не должны учитываться «объект и цель» договора, существующего как часть контекста. Соответственно, не допускается такое толкование терминов, которое дает эффект предполагаемым намерениям сторон, а не обычному значению самого текста налогового соглашения.

Толкование терминов договора ... «в их контексте»

Вспомним основное правило толкования международного договора, изложенное в параграфе 1 статьи 31 Венской конвенции: «Договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придать

терминам договора *в их контексте*, а также в свете объекта и целей договора».

Мы видим, что толкование договора, заключающееся в придании его терминам «обычного значения», неотделимо от требования учета контекста, в котором эти термины используются. Поскольку обычное значение терминов договора понимается в «их контексте», то толкователю необходимо разобраться в том, что понимается под «контекстом» в смысле Венской конвенции.

Международный Глоссарий IBFD содержит следующее описание понятия «контекст» [28]: «Термин «контекст» имеет отношение к толкованию международных договоров вообще, и международных налоговых соглашений в частности. ... Сфера контекста ... может быть определена узко, либо широко. Узкое понимание контекста, к примеру, включает окружающий текст, в котором используется термин, отражая тем самым систематический подход к толкованию. Более широкое понимание сферы применения контекста может включать политическую и экономическую атмосферу, в которой принимался международный договор... На практике, поскольку Венская конвенция содержит отсылку к иным источникам (с определенными ограничениями), диапазон материалов или источников, с помощью которых можно толковать термины соглашения, могут быть достаточно широкими. Такие дополнительные источники могут включать последующие соглашения и практику применения, вспомогательные средства толкования, а также текст, составленный на других официальных языках...».

Понятие «контекст» также определено и в пункте 2 статьи 31 Венской конвенции:

«2. Для целей толкования договора контекст охватывает, кроме текста, включая преамбулу и приложения:

а) любое соглашение, относящееся к договору, которое было достигнуто между всеми участниками в связи с заключением договора;

б) любой документ, составленный одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятый другими участниками в качестве документа, относящегося к договору.»

Для двусторонних налоговых соглашений заключение дополнительных документов в форме обмена нотами, составления протоколов и меморандумов является обычной практикой. [29] Таким образом, помимо текста, контекст

может включать дополнительные материалы, включенные в иные соглашения и инструменты, такие как протоколы, ноты, письма, меморандумы о взаимопонимании, которые были подписаны сторонами договора при его заключении, и поэтому являются относящимися к заключенному договору. Контекст для целей статьи 31.2. (а) Венской конвенции включает текст подобных документов. Кроме того, документы, составленные одной или обеими сторонами в связи с заключением договора и принятые другой стороной или сторонами, также являются элементами контекста, как это указано в параграфе (b) статьи 31.2. Венской конвенции.

Иногда к налоговым соглашениям компетентными органами составляется совместный разъяснительный комментарий или меморандум положения которого также составляют контекст и подлежат применению согласно статье 31.2. (b) Венской конвенции. Примером такого документа является Совместный разъяснительный меморандум, относящийся к налоговому соглашению между Нидерландами и Бельгией (*Joint explanatory memorandum*). [30] Однако «контекст» не может включать разъясняющие материалы, принятые только одной из сторон. Примером является «Казначейские Технические Разъяснения» (*Treasury Technical Explanations*), выпускаемые практически в отношении всех действующих налоговых соглашений США, поскольку они являются односторонним актом США. [31]

Последующие соглашения, достигнутые между сторонами относительно толкования налогового соглашения или применения его положений, оформленные в виде меморандума о взаимопонимании («*memorandum of understanding*»), согласованного протокола («*agreed mitues*») или иным соответствующим образом, также должны приниматься во внимание согласно параграфу 31.3 (а) Венской конвенции, для целей определения обычного значения его терминов.

В российской практике заключения подобных документов известны целый ряд согласованных протоколов встреч, состоявшихся между российской делегацией Министерства Финансов и представителями иностранных компетентных органов Германии [32], Кипра [33], Франции [34] и др. К сожалению, эти документы как правило составлялись на английском языке и не были официально опубликованы. Тем не менее, российские финансовые и налоговые органы

ссылались на эти документы в своих разъяснительных письмах [35], тем самым, по их мнению, доводя их содержание до сведения широкой публики. На взгляд автора, помещение частного отчета Минфина в системе базы данных «Консультант Плюс» или на официальном сайте не может считаться официальным опубликованием или «обнародованием» документа и потому, можно утверждать что он не имеет юридической силы. С другой стороны, поскольку «Согласованные протоколы» и подобные документы к международному договору составлены компетентными органами двух финансовых ведомств договаривающихся государств, то они являются не являются нормативными актами, а международно-правовыми инструментами. Следовательно, правила об обнародовании нормативных актов к таким документам не применяются. Поэтому налогоплательщик должен исходить из предположения о том, что Минфин в разъяснительном письме довел до сведения налогоплательщика достоверную информацию о применении соглашений. [36] Кроме того, известны случаи наличия ссылок на эти документы в российской налоговой арбитражной практике. [37]

Как отметил Ф. Энгелен [38], взаимосогласительная процедура, предусмотренная статьей 25 Модельной конвенции ОЭСР, согласно мнению большинства международных налоговых экспертов, представляет собой обязательные к исполнению нормы международного права. По мнению Ф. Энгелена, результаты взаимосогласительной процедуры должны рассматриваться, наряду с контекстом, в качестве «последующего соглашения» между участниками (параграф 3(а) статьи 31 Венской конвенции). Ф. Энгелен ссылается на Комментарий Комиссии международного права ООН [39], в котором она отмечает статус результатов взаимосогласительных процедур в качестве аутентичного толкования, призванного обеспечить его правильное понимание положений соглашений. [40]

Что касается «последующей практики» применения налоговых соглашений, то ее также следует учитывать при толковании согласно параграфу (b) пункта 3 статьи 31 Венской конвенции, однако только лишь в той степени, в которой такая последующая практика устанавливает соглашение участников. Обычно практика применения соглашения реализуется посредством предоставления официальной позиции или мнения со стороны налоговых органов касательно вопросов применения налоговых соглашений,

оформляемых в виде «писем-согласований», или «рулингов» (*tax rulings*).

Наконец, для целей толкования международных налоговых соглашений также учитываются, согласно параграфу с) пункта 3 статьи 31, любые соответствующие нормы международного права, применяемые в отношениях между участниками. Эта норма постулирует общий принцип международного права, гласящий, что налоговое соглашение, как и любой международный договор, существует не в изоляции от прочих общих норм международного права, регулирующих отношениях двух стран. К примеру, в статье 3 «Основные определения» некоторых налоговых соглашений, где определяются понятие «территории» договаривающихся государств, упоминаются термины «территориальное море», «континентальный шельф» и «исключительная экономическая зона» государства. Понятно, что определения указанных терминов необходимо искать в соответствующих источниках международного права, например, таких, как Конвенция ООН по морскому праву 1982 г.

Толкование терминов договора ... «в свете объекта и целей договора»

Продолжаем анализировать составные компоненты основного толковательного правила параграфа 1 статьи 31 Венской конвенции: «Договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придать терминам договора в их контексте, а также *в свете объекта и целей* договора».

При этом, по мнению К. Фогеля, сами по себе понятия «объект» и «цель», несмотря на возможные смысловые различия, должны пониматься в качестве единого предмета, а не двух обособленных: «Объект и цель ... являются единым целостным выражением. Оно используется в качестве такового в международной судебной практике, а какое-либо разумное толкование понятия «объект», отличное от «цели», отсутствует». [41] В этом и заключается ранее отмеченный принцип «единства» толкования международного договора. Согласно К. Фогелю, понятие «цель» означает не субъективные намерения каждой из договаривающихся сторон, но объективная цель договора как такового. Как правило, название и преамбула договора свидетельствуют о его цели. «Объект и цель» не являются самостоятельными средствами толкования отдельных положений договора, однако они могут использоваться для цели общего толкования

текста договора. Цель соглашения безусловно проливает свет на значения используемых в нем терминов, а не является самостоятельным способом толкования.

Важно отличать цель договора от целей его составителей, включая авторов текста и дипломатических и иных представителей государства, принимавших участие в согласовании договора. Строго говоря, их намерения и цели нерелевантны, несмотря на то, что текст договора может отражать и намерения переговаривающихся сторон, отдельных их представителей или заинтересованных экономических групп. Однако важно понимать, что в Венской конвенции отсутствует возможность использования намерений авторов договора в качестве инструмента толкования. Намерения сторон важны только в той степени, в которой данные намерения отражены в тексте договора.

Так К. Фогель упоминает судебные дела в США 1983 года [42], согласно которым «основной целью толкования международного договора является установление намерений сторон», и утверждает при этом, что они противоречат международному праву. К. Фогель далее продолжает, «еще менее приемлемо для суда использовать в качестве основы для интерпретации свои предположения относительно того, какие намерения имели стороны» [43].

Нэд Шелтон отмечает, что подход, согласно которому при толковании международного договора использовались бы исключительно намерения сторон, страдает ущербностью хотя бы в силу того факта, что такие намерения необходимо знать, чтобы в принципе быть в состоянии определить значения терминов. Кроме того, намерения различных сторон могут и не соответствовать друг другу, и установить все возможные намерения было бы невозможно. Н. Шелтон критикует канадское судебное дело *Crown Forest Industries Ltd. v. The Queen* [44], в котором суд применил целевое толкование, указав: «... данный вывод будет подтвержден, если взглянуть на намерения составителей конвенции и на цели международных налоговых соглашений... Изучение намерения авторов налоговой конвенции является важным элементом в разграничении предмета применения данной конвенции... Как отмечено в *Gladden Estate v. The Queen* [45] ... в противоречии с обычным налоговым законом, налоговое соглашение или конвенция должна интерпретироваться либерально, от-

ражая имплементацию истинных намерений договаривающихся сторон». Далее Н. Шелтон приводит в пример австралийское дело *Lamesa Holdings BV v. Commissioners of Taxation* [46], в котором целевое толкование было однозначно отвергнуто: «Данная статья ... основана на мнении о том, что текст должен представлять собой аутентичное выражение намерений сторон, и как следствие, отправной точкой интерпретации является уяснение смысла текста, а не расследование *ab initio* относительно намерений сторон... Необходимость придания первостепенной важности тексту акцентирует наличие тенденции к тому, что международные правовые акты отражают различные компромиссы между государствами или группами государств. Если бы субъективные намерения их представителей являлись бы критерием, то интерпретация многих международных правовых актов была бы невозможной».

Если основной или заявленной целью налоговых соглашений является преимущественно устранение двойного налогообложения, возникает вопрос о том, насколько соответствует «объекту и цели» соглашения ситуация, когда трансграничная операция полностью выпадает из-под налогообложения за счет действия налогового соглашения? Такой эффект еще называется двойное «неналогообложение» (*double non-taxation*). Такая ситуация часто возникает, когда, к примеру, страна налогового резидентства получателя дохода в силу действия внутренних законодательных норм освобождает те или иные доходы от налогов, а государство – источник облагает их налогами у источника выплаты. Однако по налоговому соглашению страна – источник может не иметь налоговых прав в отношении данного дохода. Примером является статья 13 о налогообложении прироста капитала, не связанного недвижимым имуществом или активами постоянного представительства в стране – источнике. Правомерна ли данная ситуация? Автору представляется, что если договаривающиеся государства не желали бы данного результата, то в текст международного договора необходимо было бы включить соответствующие положения (например, условие «об обложении налогом» (*“subject-to-tax requirement”*)). Кроме того, могут быть ситуации, когда полное освобождение от налога соответствует целям налоговой политики, например, привлечение иностранного капитала в данное государство.

В чем состоит объект и цель налоговых соглашений? Согласно общепринятому мнению, основной целью налоговых соглашений является устранение (избежание) двойного налогообложения доходов и имущества резидентов договаривающихся государств. Однако, согласно Комментарию к МК ОЭСР [47], налоговые соглашения преследуют и более общую, международно-экономическую цель – устранение налоговых барьеров на пути движения товаров, капиталов, трудовых ресурсов, технологий и услуг. В последнее время стала актуальной еще одна из целей налоговых соглашений, а именно – недопущение ухода и уклонения от налогов, посредством механизма обмена информацией между налоговыми органами, а также взаимная административная помощь по взысканию налогов. Наконец, еще одной целью налоговых соглашений является установление ряда запретов на дискриминационное налогообложение.

В случае наличия конфликта двух толкований налогового соглашения, и при этом одно толкование устраняет двойное налогообложение, а второе – не устраняет, то предпочтительным является первое из толкований в силу действия принципа добросовестного толкования и толкование исходя из объекта и целей налогового соглашения. Тем не менее, толкование для целей достижения целей международного соглашения не может простирается за пределы значения текста соглашения. Объект и цель налоговых соглашений является относительными по отношению к тексту соглашения и их эффект не может противоречить ему.

Специальное значение терминов международного договора

Специальные значения, согласно пункту 4 статьи 31 Венской конвенции, могут придаваться терминам только тогда, когда участники договора имели такое намерение. В этом смысле любое значение термина, помимо обычного значения, является специальным.

Отклонения от обычного значения допустимы только тогда, когда существующий текст оставляет значение двусмысленным или неясным, или приводит к результатам, которые являются явно абсурдными или неразумными (статья 32 Венской конвенции). Поэтому, считается, что Венская конвенция отдает предпочтение текстуальному толкованию международных договоров, что означает приоритет аутентичного текста над намерениями переговаривающихся делегаций

или самих договаривающихся государств. Намерения сторон при заключении договора должны быть выражены в тексте самих положений, а не подразумеваться, поэтому приоритетным толкованием договора должно быть именно текстуальное толкование.

Примером терминов, имеющих специальное значение в налоговых соглашениях, являются понятия и термины, определенные в статье 3 Модельной конвенции ОЭСР, а также в самом тексте налоговых соглашений и протоколов к ним.

Принцип общего или единообразного толкования

Принцип единообразного толкования международных налоговых соглашений был впервые упомянут Налоговым комитетом ОЭСР в 1977 г. [48]: «гармонизация этих конвенций в соответствии с единообразными принципами, определениями, правилами и методами, и достижение согласия по поводу общего толкования (*“common interpretation”*), становятся все более и более востребованными». Филипп Бейкер, который считается наиболее последовательным сторонником данного принципа, предложил следующее: «... суды должны рассматривать, и, по возможности, следовать релевантным решениям из других стран, если только они не убеждены в том, что те решения не являются корректными ... Положения налоговых соглашений, основанных на МК ОЭСР, должны, насколько это возможно, толковаться единообразно во всех странах» [49].

Принцип общего толкования международных налоговых соглашений широко распространен в практике судов различных стран.

Так, согласно американской судебной доктрине, целью толкования международного договора является «придание специфическим словам, используемым в международном договоре, того значения, которое соответствует взаимным ожиданиям договаривающихся сторон» [50].

Этот принцип требует, чтобы при толковании международного договора учитывался тот факт, что его будут применять и толковать как минимум два или более суверенных государства. Он предполагает, что у международного договора существуют самостоятельные «объект и цель», и что оба государства должны стремиться к одним и тем же целям. Суды обоих договаривающихся государств должны стремиться к единому пониманию анализируемых норм

соглашения. Таким образом, суды должны учитывать толкование, данное нормам налогового соглашения судом другого договаривающегося государства. Суды могут также принимать во внимание судебные решения третьих стран касательно толкования налоговых соглашений, положения которого одинаковы или схожи с нормами толкуемого ими налогового соглашения.

Однако, государства при толковании договора должны принимать во внимание не только позицию другой стороны, но и других стран, с которыми у первого государства есть налоговые соглашения с аналогичными положениями. Эта цель является, как считает Н. Шелтон, «целью в себе» (*goal in itself*), и ее не следует смешивать с возможностью использования вспомогательных материалов (*extraneous material*), к примеру, материалов, разъясняющих значение терминов согласно другим налоговым соглашениям.

В австралийском деле *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation* [51] суд прокомментировал: «Несмотря на то, что Швейцария не участвует в Венской конвенции, а Австралия участвует, соответствующие правила, установленные в ней, применяются, будучи ничем иным, как подтверждение уже существующей практики». В другом австралийском решении *Unisys Corporation v. Federal Commissioner of Taxation* было сказано следующее: «Правила толкования международного договора были кодифицированы в Венской конвенции о праве международных договоров, которая, поскольку она отражает обычные правила толкования международных договоров, применяется также к международным договорам между странами, которые не подписали Конвенцию...».

В ирландском деле *McGimpsey & McGimpsey v. Ireland* [52] Верховный Суд Ирландии сказал: «международный договор имеет только одно значение, а именно, значение, придаваемое международным правом. Для разъяснения по данному предмету необходимо исследовать общие принципы международного права, и в частности, правила толкования, изложенные в статье 31 Венской конвенции о праве международных договоров. Статья 31 является общепризнанным кодифицированным источником соответствующих принципов толкования».

Правила толкования международных правовых норм значительно отличаются от принятых в той или иной конкретной стране для толкования местных налоговых норм. Последние не могут и не должны применяться при толковании

международных договоров. В отличие от национального налогового законодательства, содержащего технически сложные правила исчисления налогов, налоговые соглашения основываются на взаимном понимании договаривающихся государств. Следовательно, они должны толковаться налоговыми органами и судами договаривающихся государств согласно единообразным правилам толкования, в то время как правила толкования местных налоговых норм могут быть различны.

Строго говоря, толкование налоговых соглашений вообще не может быть основано на национальном налоговом праве договаривающихся государств, а только на нормах Венской конвенции о праве международных договоров. И хотя судебная практика стран неоднозначна по данному вопросу, большинство стран придерживаются именно принципов толкования, установленных обычным международным правом. Толкование международного договора является самостоятельной деятельностью, а не продолжением национальных норм толкования норм права, несмотря на тот факт, что международные соглашения вступают в силу только после ратификации национальным законом. Тот факт, что налоговое соглашение после инкорпорации становится частью внутреннего права, не означает, что при его толковании можно использовать принципы последнего.

Необходимость различного подхода в принципах толкования международного и внутреннего права была озвучена в судебном деле в Великобритании *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd.* [53], в котором Суд палаты Лордов сказал следующее: «строго буквальный подход к толкованию неприемлем для создания законодательства, функцией которого является применение положений международного договора. В случае сомнений должно быть возможным его устранение посредством использования целевого толкования Конвенции, рассматривая ее в целом и ссылаясь на язык ее составления». Суд отметил, что «язык составления международной конвенции не выбирается составителями юридических текстов, работающими в Британском парламенте (прим. авт. “*English parliamentary draftsmen*”) [54]. Он не только не составляется согласно правилам английского юридического правописания, но и не предназначен для использования исключительно судьями в Великобритании. Он адресуется более широкой и разнообразной юридической ауди-

тории, в отличие от актов парламента, которые имеют дело только с национальным законодательством. Он должен интерпретироваться ... без ограничений, накладываемых техническими правилами английских законов или прецедентов, но согласно общепринятым принципам приемлемости» (“*broad principles of general acceptation*”) [55]. Суд также отметил необходимость признания «международной валюты» и «международной цели» конвенций, и необходимости для английских судей развивать свою практику совместно с судами других стран, что разумеется должно быть знакомо судьям общего права.

В зависимости от конституционного порядка имплементации международных соглашений, налоговые соглашения становятся частью национальной правовой системы в силу того, что они инкорпорируются в нее посредством принятия специального закона. В этой связи возникает вопрос о том, какое значение должно придаваться нормам международных соглашений, если в результате инкорпорации они стали частью национальной правовой системы?

Нэд Шелтон, исследовавший эту проблему, утверждает: «... даже после того, как международное налоговое соглашение стало частью внутреннего права, при толковании национальными судами норм соглашения, они должны придавать словам, то значение, которое они имеют в международном праве, и поэтому логически, значение, придаваемое им внутренним законодательством, не должно применяться». Н. Шелтон приводит ссылку на судебное решение *Unisys Corporation v. Federal Commissioner of Taxation*, подтверждающее этот тезис: «Когда парламент страны Содружества принимает закон об имплементации международного договора, который использует те же слова, что и сам международный договор, разумно предположить, что парламент имеет намерение импортировать в муниципальный закон положение, имеющее тот же эффект, что и корреспондирующее положение международного договора (*Shipping Corporation of India Ltd. v. Gamlen Chemical Co (Australia) Pty Ltd.* ... Законодательное положение, корреспондирующее с положением международного договора, которое вступило в силу на основе статута, должно толковаться муниципальными судами в соответствии со значением, которое должно придаваться положению международного договора согласно международному праву (*Quasi v. Quasi [1980]*...) ...» [56].

Федеральный суд Швейцарии в своем решении *A. Holding ApS* [57], касающемся применения налогового соглашения с Данией в редакции от 1973 г., сослался на свое предыдущее решение, согласно которому толкование международного договора должно принимать во внимание, в дополнение к тексту, еще и то, как именно договаривающиеся стороны могли понять цель международного соглашения в соответствии с принципом добросовестности, если только суд не может уяснить другое контрактное намерение сторон. При этом Федеральный суд сослался на решения Австрийского административного суда по делу *N. AG* от 26 июля 2000 г. [58] и по делу *IFSC Dublin Docks* [59], тем самым подтвердив наличие тенденции по использованию иностранных судебных решений при толковании положений налоговых соглашений.

Из решения *A. Holding ApS* следует, что Федеральный суд Швейцарии выводит принцип общего толкования из требования о добросовестном толковании, которое сформулировано в статье 31 Венской конвенции. Это было подтверждено и в последующем решении данного суда в 2008 году по делу *A. GmbH*, касающимся толкования германско-швейцарского налогового соглашения от 1971 г. В данном последующем решении Федеральный суд Швейцарии применил норму о требовании бенефициарной собственности на доход, установленного внутренним законодательством (статья 21(1) (а) Закона о налоге у источника) при толковании норм международного договора, при том, что в самом международном договоре требование о бенефициарной собственности отсутствовало. В итоге, положение внутреннего швейцарского закона, содержащее требование о бенефициарной собственности как условия для применения международного налогового соглашения, было признано в качестве «контекста» международного договора, а потому подлежащим применению даже ввиду отсутствия прямого указания данного требования в тексте международного договора.

Дополнительные средства толкования

В канадском деле *Crown Forest Industries Ltd. v. The Queen* [60] суд сказал: «Статьи 31 и 32 Венской конвенции о праве международных договоров указывают, что ссылки на имеющиеся вспомогательные материалы могут быть сделаны при интерпретации международных документов, в частности, на налоговые конвенции». Статья

32 Венской конвенции устанавливает ситуации, когда появляется необходимость обращения к дополнительным средствам толкования, в том числе к подготовительным материалам и к обстоятельствам заключения договора. Первая из этих ситуаций связана с необходимостью подтвердить значение, вытекающее из применения основного толковательного правила, установленного параграфом 1 статьи 31 Венской конвенции. Вторая ситуация возникает, когда основное толкование в соответствии со статьей 31 либо: а) оставляет значение двусмысленным или неясным; либо б) приводит к результатам, которые являются явно абсурдными или неразумными.

Следует понимать, что такие дополнительные средства не могут заменять или подменять изучение текста самого договора. Они не представляют собой «контекста» и потому могут только быть использованы для уточнения, но не могут противоречить обычному значению. Дополнительные материалы могут включать подготовительные тексты, проекты соглашений, пояснительные записки и иные источники, материалы согласования договора и прочие, помогающие понять историческую ретроспективу заключения договора.

Статья 32 Венской конвенции не объясняет, что может включать в себя «подготовительные материалы», или, как их еще обычно называют в международном праве, *travaux préparatoires*. Однако уже из ее текста следует, что имеется в виду весьма широкий перечень материалов, используемых в контексте заключения соглашения. Эта точка зрения подтверждается и в Комментариях Международной Юридической Палаты (*International Law Chamber*) к статье 32 Венской конвенции [61]. Согласно МакНейру [62], «*travaux préparatoires*» означает выражение, обозначающее в широком смысле все документы, используемые для толкования международных соглашений, такие как, меморандумы, протоколы записей конференций, проекты текстов самих соглашений, составленные в процессе переговоров.

Согласно Международному Глоссарию IBFD [63], французский термин *travaux préparatoires* в общем случае обозначает «... подготовительную работу, продолжающуюся вплоть до момента заключения договора или принятия внутреннего законодательного акта. Эти материалы могут быть релевантными для уяснения намерений договаривающихся сторон или законодательного органа и поэтому могут, в

зависимости от статуса таких материалов, иметь значение для толкования международного договора или законодательства. В контексте внутреннего права такие материалы обычно включают отчеты комитетов, объяснительные меморандумы, рассмотренные Парламентом, и протоколы парламентских слушаний. В контексте международного договора этот термин в большей степени соответствует материалам двусторонних переговоров, из которых возможно уяснение общего понимания, которое было у договаривающихся сторон. Однако на практике суды некоторых стран могут принимать во внимание и внутренние закрытые материалы. В контексте международных налоговых соглашений материалы двусторонних переговоров, скорее всего, будут ограничены записями конфиденциальных переговоров и потому не будут доступными. Согласно статье 32 Венской конвенции используются вспомогательные средства толкования, включая «*travaux préparatoires*», либо для подтверждения смысла текста согласно основному правилу статьи 31, либо для определения значения текста, когда применение основного правила приводит к неясному или абсурдному результату».

Они могут включать иные договоры и конвенции, взятые за основу текста договора, правовые исследования и научные труды, или судебные решения, принятые по вопросам, которые регулирует и сам договор.

Существуют и другие примеры источников дополнительного толкования. К ним относятся:

– Взаимосогласительная процедура.

Эти положения предусмотрены международными налоговыми соглашениями (статья 25(3) МК ОЭСР). Согласно данной статье, компетентные органы могут по взаимному согласию разрешать трудности или сомнения, возникающие при интерпретации или применении налоговых соглашений. Взаимосогласительная процедура может быть либо «толковательной», результатом которой обычно является подписание меморандумов о взаимопонимании, либо «законодательной», в результате чего могут появиться дополнительные соглашения и протоколы, даже иногда носящие силу самостоятельного международного договора. В первом случае разъясняющие материалы будут составлять «последующее соглашение» согласно пункту 3 статьи 31 Венской конвенции, либо выступать в качестве дополнительных средств толкования.

– внутренние материалы по толкованию соглашений договаривающихся стран.

Толкование международного соглашения может быть дано налоговой администрацией государства, которое может быть использовано в качестве средства «обычного» толкования. К примеру, в США к таким материалам можно отнести Технические Объяснения к Модельной Налоговой Конвенции США от 15 ноября 2006 г. В преамбуле данного документа сказано: «Технические Объяснения являются официальным руководством к Конвенции. Они отражают политические принципы, лежащие в основе отдельных положений Конвенции, так же, как и взаимопонимание, достигнутое касательно применения и интерпретации Конвенции» [64]. Если такие документы не согласованы с другой стороной, а представляют собой взгляд только одной стороны, то положения документа не будут иметь толковательного значения для другой стороны. Аналогичное значение имеют частные разъяснения и согласования (т. н. «рулинги»), выданные налоговыми органами одной страны.

– Судебные решения.

Многие страны в настоящее время применяют доктрину «общего толковательного принципа» в отношении судебных решений как источников толкования текстов конвенций. Их можно отнести к «международной обычной практике» как источнику толкования. Соответственно, суды какой-либо отдельно взятой страны могут ссылаться на судебные решения по схожим делам, принятым в другой стране, причем не важно, в другом договаривающемся государстве или в третьей стране.

– Параллельные налоговые соглашения.

Это соглашения, заключенные либо договаривающимися государствами с третьими странами, либо соглашения третьих стран между собой. Такие соглашения могут предоставлять возможность толкования на основе наличия толковательных материалов к ним, включая ноты, меморандумы о взаимопонимании и судебные решения. Толкование может также производиться путем сравнения аналогичных положений заключенных соглашений с Модельной конвенцией ОЭСР и комментариями к ней, если такая модель использовалась в качестве основы для согласования соглашения. Такие соглашения или модельные конвенции могут содержать либо идентичный, либо отличный текст. В случае отличающегося текста такие отличия могут иметь толковательное значение.

Толкование соглашений, составленных на двух и более языках

Большинство двусторонних налоговых соглашений обычно составляются на двух языках, соответственно на языке каждого из договаривающихся государств. Однако встречаются и двусторонние соглашения, составленные на трех и более языках – например, помимо языков договаривающихся сторон, составляется текст на третьем широко употребительном языке, например, на каком-либо из «дипломатических» языков – английском, французском, китайском, испанском или русском языке. [65]

В таких случаях применяются правила статьи 33 Венской конвенции.

Статья 33. Толкование договоров, аутентичность текста которых была установлена на двух или нескольких языках

1. Если аутентичность текста договора была установлена на двух или нескольких языках, его текст на каждом языке имеет одинаковую силу, если договором не предусматривается или участники не условились, что в случае расхождения между этими текстами преимущественную силу будет иметь какой-либо один определенный текст.

2. Вариант договора на языке, ином чем те, на которых была установлена аутентичность текста, считается аутентичным только в том случае, если это предусмотрено договором или если об этом условились участники договора.

3. Предполагается, что термины договора имеют одинаковое значение в каждом аутентичном тексте.

4. За исключением того случая, когда в соответствии с пунктом 1 преимущественную силу имеет какой-либо один определенный текст, если сравнение аутентичных текстов обнаруживает расхождение значений, которое не устраняется применением статей 31 и 32, принимается то значение, которое с учетом объекта и целей договора лучше всего согласовывает эти тексты.

Принцип аутентичности разноязычных текстов соглашения содержится, как правило, в заключительных статьях налоговых соглашений. Механизм разрешения конфликтов толкования разноязычных текстов, как правило, устанавливается путем отсылки к значению, установленному в третьем тексте соглашения. Налоговое соглашение может быть составлено также на одном языке (например, английском), для устранения

любых разночтений между текстами, к примеру Соглашение об Избегании Двойного Налогообложения между Турцией и Нидерландами, вступившее в силу с 1.1.89 года [66].

Обобщение принципов толкования

На основе принципов толкования Венской конвенции можно обобщенно выделить несколько «школ» или подходов к толкованию международных договоров: текстуальное толкование, целевое и телеологическое. Соответственно, существует и общепринятая классификация методов толкования международных договоров согласно международному публичному праву:

– **Текстуальный подход, или уяснение «обычного» значения или смысла слов.** Текстуальное толкование отдает приоритет тексту договора, то есть буквальному значению понятий. Соглашение понимается посредством анализа текста, который признается единственным и окончательным отражением намерений договаривающихся сторон. Данному методу отдано приоритетное значение в Венской конвенции о праве международных договоров.

– **Уяснение «намерений сторон»,** состоящее в выяснении намерений договаривающихся государств при заключении договора, еще известное как «аутентичное» толкование. Данный подход не поддерживается большинством научных комментаторов и подвержен серьезной критике с их стороны, однако считается принятым в судах США и Канады.

– **Целевое, или «субъективное» толкование** исходит из приоритета намерений (целей) договаривающихся сторон (то есть «субъекта») и основывается на истории переговорного процесса, относящегося к конкретному международному договору. В целях данного толкования прибегают к использованию подготовительных материалов (нотная переписка, проекты статей, протоколы обсуждения статей в парламентских комитетах, последующая практика и т. д.). Текст самого договора является лишь отправной точкой анализа.

– **Уяснение «объекта и целей» договора, или «телеологический подход».** Телеологическое толкование договора тесно связано с «целевым» и основывается на комплексном понимании целей договора и объекта договора, а толкование его положений должно подчиняться наилучшему отражению «объекта и цели».

– **Принцип «эстоппеля»,** согласно которому сторона по договору лишена возможности

последующего оспаривания применения договора или изменения толкования какого-либо положения международного договора, в отношении которого она явным или неявным образом выразила свое согласие, в том числе путем молчаливого обычного применения данного договора и не направления возражений другой стороне.

Общепринятые принципы приемлемости, представляющие собой точку зрения английских судов на толкование налоговых соглашений, и сформулированные в деле *Fothergill* и других налоговых прецедентах Великобритании. Напрямую данный способ толкования не следует из текста статей Венской конвенции, однако он может быть рассмотрен в качестве частного случая телеологического толкования.

Согласно Н. Шелтону [67], все вышеуказанные подходы не являются в чистом виде альтернативами, но суть разновидности т. н. «ортодоксального» взгляда на толкование международных соглашений, согласно которому они должны толковаться исходя из принципов Венской конвенции о праве международных договоров. Несмотря на кажущиеся различия, цель у всех вариаций ортодоксального метода одна – уяснить цели составителей международного договора при его написании, то есть через поиск смысла самого текста, либо через попытку установления намерения составителей, либо через уяснение цели заключения договора.

II. Модельная Конвенция ОЭСР

и Комментарий как источник толкования налоговых соглашений

С момента публикации ОЭСР проекта модельной конвенции 1963 г. и первой Модельной конвенции 1977 г., большинство двусторонних налоговых соглашений, заключенных странами ОЭСР, в своей основе, с теми или иными вариациями, следуют данной модели. Многие страны взяли Модельную конвенцию ОЭСР («МК ОЭСР») за основу для толкования текстов международных договоров, однако страны с переходной экономикой часто используют и Модельную конвенцию ООН («МК ООН»). МК ОЭСР разработана Комитетом ОЭСР по фискальным вопросам [68] и отражает взгляд именно этой организации на структуру, содержание и правила интерпретации налоговых конвенций. Комитет ОЭСР по фискальным вопросам состоит из налоговых экспертов из стран-членов ОЭСР. Многие из них являются представителями налоговых органов, и потому обладают опреде-

ленным набором убеждений, вытекающим из их опыта. Суды и налогоплательщики разных стран часто не согласны с положениями Модельной конвенции ОЭСР и Комментария к ней. Аналогично, МК ООН и Комментарий к ней представляют собой рекомендации группы экспертов, назначенных ООН (Группа была переименована в Комитет экспертов по международному налоговому сотрудничеству в рамках ЭКОСОС ООН в ноябре 2004 года.)

Казначейство США разработало свою модельную конвенцию и официальный «технический» комментарий к ней, которые используются в качестве основы для переговоров для заключения соглашений [69]. Многие страны, включая Россию, также имеют свои собственные модельные конвенции [70]. В основном, все модельные конвенции следуют одинаковой структуре и сходны по содержанию, а различия между ними обусловлены особенностями международной налоговой политики соответствующего государства. Модельные нормы принимаются за основу проекта текста договора, а затем в него вносятся соответствующие изменения, отражающие переговорные позиции сторон и соответствующие договоренности. Таким образом, отклонения от текста модельной конвенции представляет собой намерения договаривающихся сторон на момент заключения договора.

Согласно официальной позиции многих стран ОЭСР, к примеру Великобритании, в случаях, когда текст заключенного соглашения идентичен тексту Модельной конвенции, то Комментарий к ней может быть применен в качестве руководства для интерпретации данного соглашения, независимо от того, был ли комментарий к какому-либо положению написан до или после принятия налогового соглашения. Тем не менее, по крайней мере, теоретически, позиция о правомерности применения более поздней версии комментария является спорной.

Официальный Комментарий к МК ОЭСР представляет собой источник интерпретации, принятый в качестве официального для стран ОЭСР. Однако и это вовсе не означает, что он имеет обязательную силу для стран-членов ОЭСР. В Приложении (Annex) к самому Комментарию к МК ОЭСР [71] сказано: «Совет ... рекомендует Правительствам стран-членов: 1. Направить свои усилия на заключение двусторонних налоговых соглашений ...; 2. При заключении новых двусторонних конвенций или ревизии существующих двусторонних конвенций,

основываться на Модельной Налоговой Конвенции, толкование которой дано в Комментариях к ней; 3. Налоговые администрации должны следовать Комментариям к статьям Модельной Налоговой Конвенции, с вносимыми в нее время от времени изменениями, при применении и толковании положений своих двусторонних налоговых конвенций, которые основываются на ее статьях».

В самом Комментарии также говорится: «Как было рекомендовано Советом ОЭСР, страны-участницы, при заключении или изменении двусторонних соглашений, должны придерживаться данной модельной конвенции в ее интерпретации, изложенной в Комментарии, и, уделяя внимание оговоркам, сделанным в нем, и их налоговые органы должны следовать данным Комментариям, модифицированным время от времени с учетом их взглядов, при применении и интерпретации положений своих двусторонних налоговых конвенций, основанных на Модельной конвенции». [72] Ничего из вышесказанного не говорит об обязательной юридической силе толкования, данного в Комментарии, для государств – членов ОЭСР. В Комментарии говорится, что налоговые администрации стран-участниц ОЭСР сверяются с текстом Комментария в своей каждодневной работе по вопросам интерпретации двусторонних соглашений. Аналогичную пользу представляет Комментарий и для налогоплательщиков, которые используют Комментарий в планировании своих международных сделок и инвестиций, а для некоторых стран, в которых отсутствует система предварительных согласований, Комментарий может являться единственным источником интерпретации. Также в Комментарии указывается на важность применения Комментария в судебных решениях.

Далее в Комментарии [73] делается уточнение в отношении использования Комментария: «... Несмотря на то, что Комментарий не предназначен для того, чтобы являться приложением в любой форме к конвенциям, подписанным государствами, он, тем не менее, может представлять собой большую пользу в применении и интерпретации конвенций, а в особенности – разрешения споров».

Юридическое значение Комментария к МК ОЭСР как обязательного источника толкования

Вопрос о том, когда Комментарий может представлять собой юридически обязывающий

источник толкования в соответствии со статьей 31 либо 32 Венской конвенции о праве международных договоров, представляется в высокой степени дискуссионным. Более того, на практике существует значительная доля неопределенности в отношении того, насколько Комментарий к МК ОЭСР в принципе может быть использован в качестве средства толкования двусторонних налоговых соглашений. В любом случае, как отмечает Ф. Энгелен [74], уж точно отсутствует ясность относительно того, какое место имеет Комментарий к МК ОЭСР в общей схеме толковательных источников согласно принципам международного права, установленных статьей 31 Венской конвенции.

Если понимать Комментарий как источник, подпадающий в одну из четырех категорий статьи 31, то он становится обязательным к применению согласно принципам международного права. Альтернативным подходом является трактовка Комментария как «дополнительного» средства толкования в соответствии со статьей 32 Венской конвенции, как это предлагает Ф. Бейкер [75].

Ф. Энгелен пишет, что первой попыткой исследовать соотношение Комментария к МК ОЭСР и норм Венской конвенции были предприняты профессором Кисом ван Радом. Еще в далеком 1978 г. ван Рад опубликовал статью [76], в которой он заключил, хоть и не без доли сомнения, что «поскольку Комментарий был результатом совместного обсуждения между странами – членами ОЭСР, которые могли делать оговорки и замечания, то он может, согласно статье 31(2) b) Венской конвенции, считаться инструментом, заключенным сторонами в отношении заключаемого соглашения, и принятым другой стороной как инструмента, относящегося к соглашению». Раз ван Рад делает ссылку на положения статьи 31.2.(b), то Комментарий им понимается в как «любой документ, составленный одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятый другими участниками в качестве документа, относящегося к договору.»

Кис ван Рад обосновывает свой вывод тем, что Комментарий к МК ОЭСР принимается с одобрения и согласия всех членов ОЭСР, а кроме того, каждый член ОЭСР вправе направить «оговорки» (reservation) и «замечания» (observation), как к тексту самой Модельной конвенции, так и к тексту Комментария, тем самым выражая свое несогласие с положениями Ком-

ментария. В то время ван Рад мог иметь в виду только Комментарий к МК ОЭСР 1977 года, т. е. его самую первую версию. Однако в своей последующей публикации в 1984 году [77] ван Рад изменил свою точку зрения и сказал, что Комментарий может служить только в качестве дополнительного средства толкования. Наконец, в своей последней публикации по этому вопросу уже в 1996 году, ван Рад подтверждает свой взгляд о невозможности использовать Комментарий к МК ОЭСР в качестве контекста налогового соглашения. [78]

Тем не менее, некоторые другие авторы, например английский профессор и судья Джон Эвери Джонс, считают, что Комментарий составляет часть «контекста» международного соглашения, заключенного в соответствии с МК ОЭСР, согласно статье 31 Венской конвенции. При этом под «контекстом» следует понимать и часть национального права договаривающихся государств, а также саму Модельную конвенцию и Комментарий к ней. То есть Д.Э. Джонс придерживается более широкого понимания «контекста» в смысле статей 31 и 32 Венской конвенции, что также включает (1) международную налоговую политику государств как в момент заключения договора, так и в последующем; (2) внутреннюю налоговую среду государства при заключении договора, а также (3) политическую, экономическую и дипломатическую ситуацию при заключении договора. Д. Э. Джонс в научной статье, написанной им в 1984 г., в отношении слов «*unless the context otherwise requires*» написал следующее [79]: «Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР однозначно попадает в состав «внешнего» контекста... Можно аргументировано утверждать, что он в любом случае подпадает под понятие «контекста» Венской конвенции.

Австрийский профессор Майкл Ланг считает, что «широкое» понимание контекста также включает не только саму МК ОЭСР и Комментарий, но и все грамматические, исторические, систематические и телеологические аспекты. [80]

Текст МК ОЭСР, действующий на момент заключения договора, может также составлять и «специальное значение», в котором заключалось намерение сторон в процессе согласования соглашения. В последнем случае такое «намерение» должно быть отражено в тексте самого договора. Примером выражения такого явного намерения является Меморандум о взаимопонимании к Соглашению об избежании двойного

налогообложения между США и Австрией от 31 мая 1996 г. Так, в разделе Меморандума, посвященного толкованию соглашения, сказано следующее [81]:

“It is understood that provisions of the Treaty that are drafted according to the corresponding provisions of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State; b) any contrary interpretations in this Memorandum of Understanding; c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention; and d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. The Commentary – as it may be revised from time to time – constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention on the Law of Treaties of May 23, 1969.”

Существует также точка зрения, что Комментарий представляет собой некое «мягкое обязательство» стран-участниц ОЭСР, поскольку они разработаны Комитетом по фискальным вопросам и приняты Советом ОЭСР с учетом замечаний и оговорок стран-участниц. Эта точка зрения отмечена в Постановлении Налоговой Службы Австралии (TR 2001/13) [82], где говорится, что существует «квази-политическое ожидание», нежели чем «юридическое ожидание» того, что страны-участницы будут соблюдать положения комментария с учетом их замечаний и оговорок. В этом случае, Комментарий относится к контексту, а не к дополнительным средствам толкования.

Если Комментарий к МК ОЭСР был бы отнесен, относящимся к многостороннему налоговому соглашению, он без сомнений подпадал бы под данное положение, и можно было бы утверждать, что Комментарий является такой же рамочной основой для двусторонних соглашений. Но Комментарий не был сделан «в соответствии с» заключением соглашения, поскольку он существует независимо от того, заключено ли какое-либо налоговое соглашение или нет. Истинно то, что Комментарий является инструментом, относящимся к налоговому соглашению, но если

обе договаривающиеся страны не являются членами ОЭСР, то проблематично утверждать, что он был сделан одной или более сторонами, или что «другая сторона» приняла его. Комментарий может быть лишь рассмотрен как вспомогательный материал, но не как имеющий обязывающую силу документ».

Согласно еще одной точке зрения, статья 32 Венской конвенции представляет собой гораздо более убедительную основу для придания Комментарию статуса «дополнительного средства» толкования налоговых соглашений. Согласно статье 32 Венской конвенции, к дополнительным средствам толкования относятся, прежде всего, подготовительные материалы к заключению международного договора и обстоятельства его заключения. Речь, по существу, идет об историческом толковании, когда уяснение смысла договора достигается путем изучения исторической обстановки и взаимоотношений сторон во время его заключения. Может ли Комментарий быть использован в качестве «подготовительного материала» (*travaux préparatoires*) или к «обстоятельствам» заключения договора?

Профессор К. Фогель также подробно исследовал юридический статус Комментария к МК ОЭСР с позиции международного права. На его взгляд, Комментарий не может быть с однозначностью воспринят в качестве «инструмента, относящегося к соглашению» в смысле параграфа 31.2.(b) Венской конвенции, но было бы также не вполне правильно придавать ему лишь значение в роли подготовительного материала к налоговому соглашению. По мнению К. Фогеля, если положения конкретного налогового соглашения полностью идентичны или в значительной степени аналогичны тексту соответствующей Модельной конвенции ОЭСР, то стороны должны были иметь намерение или предположение о толковании данного текста соглашения согласно Комментарию к Модельной конвенции ОЭСР. Поэтому К. Фогель считал, что Комментарий либо отражает обычное значение терминов налоговых соглашений согласно пункту 1 статьи 31 Венской конвенции, либо имеют специальное значение согласно параграфу 4 статьи 31.

В этой связи К. Фогель [83] установил следующие общие правила использования Комментария к МК ОЭСР как источника толкования налоговых соглашений:

– Если текст налогового соглашения идентичен с МК ОЭСР, то стороны скорее всего имели намерение толковать этот текст

согласно Комментарию к МК ОЭСР, поскольку последний является рекомендацией Совета ОЭСР, и по крайней мере, страны-члены ОЭСР должны придерживаться модельных положений при заключении новых или новом согласовании существующих налоговых соглашений. Применению подлежит актуальная редакция Комментария к МК ОЭСР на момент заключения налогового соглашения. Разумеется, Комментарий не может быть применен в той части, в которой государства направили в Комитет ОЭСР оговорки или замечания о несогласии с позицией Комитета.

– Если положения налогового соглашения не повторяют текст МК ОЭСР в точности, однако выбранная формулировка позволяет произвести толкование, соответствующее МК ОЭСР, то принимается правильным предположение о том, что стороны намеревались использовать то толкование, которое соответствует МК ОЭСР. То же самое, по мнению К. Фогеля, имеет место при наличии строгого соответствия между текстом какого-либо положения налогового соглашения и МК ОЭСР, даже несмотря на то, что какое-либо иное связанное положение налогового соглашения может говорить о возможности иного толкования.

– Если положения налогового соглашения не идентичны МК ОЭСР, но также и контекст требует иного толкования, чем предусмотренный в Комментарие, то положения Комментария не могут быть применены для толкования отдельно взятого налогового соглашения.

Данные наблюдения К. Фогеля, по его словам, применяются только к налоговым соглашениям, заключенным между странами – членами ОЭСР, и только к той версии Комментария к МК ОЭСР, которая была актуальна на момент опубликования налогового соглашения.

Касательно толкования налоговых соглашений между странами, не входящими в ОЭСР, то К. Фогель признает, что положения Комментария «менее значимы». Тем не менее, намерение таких государств по толкованию своих соглашений на основе МК ОЭСР все же предполагается, если текст налогового соглашения целиком полностью идентичен МК ОЭСР, а контекст не предполагает иного толкования. [84] Для целей толкования налоговых соглашений с развивающимися странами, необходимо также принимать во внимание Модельное налоговое соглашение ООН и Комментарий к ней, а в той части, в которой МК ООН и МК ОЭСР являются идентич-

ными – может быть использован и Комментарий к МК ОЭСР.

Наконец, что касается обновленных версий Комментария к МК ОЭСР, то есть новых редакций, то К. Фогель считал, что они не имеют юридической силы по отношению к налоговым соглашениям, заключенным до их (новых редакций Комментария) публикации, независимо от того, идет ли речь о налоговых соглашениях между странами ОЭСР или нет.

В 2000 г. К. Фогель в своей лекции в Международном налоговом учебном центре г. Лейден [85] сказал что, роль Комментария к МК ОЭСР как источника либо обычного значения термина, используемого в налоговом соглашении, либо специального значения, к 2000 году стала ограниченной ввиду слишком частых изменений и публикаций новых редакций Комментария к МК ОЭСР.

В связи с этим в своей лекции К. Фогель высказал наиболее позднюю позицию касательно возможности использования Комментария к МК ОЭСР для целей толкования, с учетом всех последующих редакций Комментария, изданных после заключения налогового соглашения. Основную позицию К. Фогеля можно сформулировать так: для сторон налогового соглашения, положения которого соответствуют МК ОЭСР, презюмируется намерение использовать Комментарий для толкования заключенного ими соглашения, кроме ситуаций, когда одна из сторон или обе стороны направили оговорку или замечание о своем несогласии с толкованием, предложенном в Комментарие. Данной точки зрения, взгляд, согласно Ф. Энгелену, также придерживаются такие известные теоретики зарубежного налогового права, как Х. Дж. Олт, Д. Вард, Д. Э. Джонс и М. Ланг [86].

Действие Комментария к МК ОЭСР в свете принципа добросовестности и доктрины «эстоппель» и принципа «легитимных ожиданий» договаривающихся сторон

Далее мы обсудим, в каких случаях доктрина «эстоппель» может быть применена к толкованию международных налоговых соглашений, но вначале мы должны уяснить, насколько данная доктрина применялась в исторической перспективе в толковании международных договоров в принципе, не в применении именно к международным налоговым соглашениям.

В определенных ситуациях принцип добросовестности в исполнении договоров (*pacta sunt servanda*), установленный статьей 27 Венской конвенции, предполагает, что сторона по договору не имеет права применять такое толкование, которое она же сама предложила при заключении договора (например, в процессе переговоров), но которое было явным образом отвергнуто другой стороной. Этот принцип известен как «эстоппель» – термин, означающий, что сторона не может в силу своих действий претендовать на право, причиняющее ущерб другой стороне, которая имела основания положиться на такое поведение и действовала соответствующим образом.

Как пишет И. И. Лукашук [87], «эстоппель» это доктрина общего права, согласно которой сторона не может в дальнейшем отрицать то, с чем она молчаливо согласилась или признала ранее, пусть даже и «молчаливо». В гражданском праве это доктрина в целом соответствует принципу «конклюдентных действий». И. И. Лукашук поясняет, что в договорном праве принцип эстоппеля реализуется в следующем: в случае нарушения договора одной из сторон или при наличии определенных оснований для признания его недействительным другая сторона тем не менее относится к договору как обладающему полной силой; однако далее, по иным причинам желая отказаться от договора, вторая сторона ссылается на указанные основания. Допустить такое положение означало бы ослабить стабильность договорных отношений, ибо одна из сторон могла бы в любой момент вспомнить о прошлом и прекратить действие договора.

А. Каламкарян [88] пишет, что «государство в рамках данного института не вправе оспаривать ту международно-правовую позицию по определенному вопросу права или факта, которую оно заняло на основе своего юридически значимого поведения или посредством одностороннего юридического акта.»

В общем праве доктрина «эстоппеля ввиду согласия» применяется, когда одна сторона по договору направляет уведомление другой стороне об определенном требовании, и другая сторона не оспаривает и не опровергает данное требование в течение разумного периода времени. В этом случае другая сторона считается признавшей требование, и тем самым она лишается возможности от последующего его оспаривания.

Принцип эстоппеля многократно был подтвержден в качестве общего правового прин-

ципа в судебной практике национальных судов и Международного суда ООН.

Так, в деле *Georgia v. South Carolina* [89] Верховный Суд США постановил, что штат Джорджия не имеет права заявлять требования в отношении островов Savannah River, несмотря на передачу ей их по договору Бофорта от 1787 года. Суд сказал, что штат Джорджия осознанно разрешила штату Южная Каролина присоединить эти острова к своей территории путем создания полуострова посредством создания насыпи песка на речной отмели. Впоследствии Южная Каролина взимала налог на землю на данной территории в течение десятилетий. Тем самым Джорджия потеряла право на данные полуостров путем выражения молчаливого согласия (*acquiescence*), даже несмотря на то, что договор 1787 года передавал им право на все острова реки.

В решении Международного Суда ООН по делу о замке *Temple of Preach Vihear* [90] судья Альфаро отметил, что «сторона, которая в результате признания, представления, заявления, поведения или своего умолчания придерживается отношения, явно противоречащего праву, на которое она претендует в международном суде, лишена возможности требовать это право».... «У меня нет колебаний в отвержении того, что этот принцип ... является одним об «общих принципов права, признаваемых цивилизованными странами»». Суд также сказал, что «практика одной стороны международного договора по его применению не позволяет данной стороне по последующему оспариванию определенного толкования какого-либо положения данного договора, в отношении которого ранее она выразила свое согласие». Судья Джерард Фитцморис сказал также, что «согласие с применением может действовать в определенных случаях в качестве эстоппеля или приостановки возможности оспаривания, к примеру когда в качестве подразумеваемого соглашения или отказа от защиты своих прав рассматривается молчание в той ситуации, когда была обязанность говорить или действовать». В этом решении суд определил, что «обе стороны своим поведением признали линию и в результате тем самым согласились считать ее как линию границы».

В решении Постоянной Палаты Международного Правосудия 1933 г. по делу о правовом статусе Восточной Гренландии говорилось: «Норвегия подтвердила, что она признает всю Гренландию принадлежащей Дании, и тем са-

мым лишила себя права оспаривать суверенитет Дании в отношении всей Гренландии» [91].

По мнению Ф. Энгелена [92], доктрина эстоппеля укладывается в общее толковательное правило, предусмотренное в параграфе 3(а) статьи 31 Венской конвенции, а именно: «3. Наряду с контекстом учитываются: а) любое последующее соглашение между участниками относительно толкования договора или применения его положений». То есть Ф. Энгелен утверждает, что «молчаливое согласие» государства на применение международного договора определенным образом приравнивается к «последующему соглашению относительно толкования» международного договора. Ф. Энгелен также ссылается на доктрину «легитимных ожиданий» (*doctrine of legitimate expectations*), защищающей законные интересы стороны договора, которая основывалась на действиях или бездействии другой стороны, имела основания ожидать согласие той другой стороны на толкование положений договора определенным образом. Поэтому, согласно Ф. Энгелену, иное поведение противоречило бы принципу добросовестности в применении международных договоров.

Практический вопрос состоит в том, насколько принцип добросовестности может быть истолкован таким образом, чтобы государство было юридически обязанным в своем применении и толковании двусторонних налоговых соглашений придерживаться текста Комментария к МК ОЭСР, по крайней мере для тех налоговых соглашений, которые полностью или в значительной степени соответствуют МК ОЭСР. Могут ли ранее обозначенные принципы «эстоппеля», «принятия путем молчаливого согласия» (*acquiescence*) и теории «легитимных ожиданий» быть служить основой для применения Комментария к МК ОЭСР к идентичным с МК ОЭСР текстам налоговых соглашений?

По словам Ф. Энгелена, такой анализ необходимо проводить отдельно для налоговых соглашений между двумя странами-членами ОЭСР, для соглашений между страной-членом и не членом ОЭСР, и для стран, не являющихся членами ОЭСР. Кроме того, надо проводить различие между различными редакциями Комментариев к МК ОЭСР, а именно – между версией на момент заключения налогового соглашения, и всеми последующими редакциями.

Что касается налоговых соглашений между странами-членами ОЭСР, то Ф. Энгелен утверждает, что с т. з. принципа добросовестно-

сти, страна не может утверждать или ссылаться на то, термины соглашения должны иметь иное значение, чем то значение, которое установлено в Комментарий к идентичному положению МК ОЭСР, со следующими оговорками:

- обе стороны голосовали за принятие рекомендаций к МК ОЭСР, сделанных Советом ОЭСР в соответствии с уставом организации
- текст или соответствующее комментируемое положение налогового соглашения идентично МК ОЭСР
- ни одна из сторон не направила возражение к положениям МК ОЭСР либо оговорку о несогласии с толкованием, предложенном в Комментарий
- стороны не указали в процессе переговоров, что они понимают положения налогового соглашения иначе, чем это указано в Комментариях к аналогичным положениям МК ОЭСР.

В данном случае Комментарий может рассматриваться как контекст согласно параграфу 2(а) статьи 31 Венской конвенции. Молчаливое принятие сторонами Комментария как источника толкования в данном случае может служить эстоппелем, если какая-либо из сторон впоследствии выразит несогласие с применением Комментария. Согласно Э.в.д. Брюггену [93], такое же заключение можно сделать и на основе теории законных ожиданий – действительно, сторона по налоговому соглашению могла иметь все разумные причины полагать, что соглашение будет в дальнейшем толковаться согласно Комментариям.

Разумеется, принцип эстоппеля может действовать только в отношении той редакции Комментария, которая действовала на момент заключения налогового соглашения. Что касается последующих редакций, то по мнению самого Налогового комитета ОЭСР, такие последующие редакции выпускаются на основании консенсуса между всеми членами Комитета касательно толкования существующих налоговых соглашений, соответствующих МК ОЭСР. Поэтому, если стороны не направили возражения или оговорки к последующим редакциям МК ОЭСР и Комментария, то с т. з. принципа эстоппеля считается, что они «молчаливо приняли» эти изменения и также лишаются права в дальнейшем ссылаться на свое несогласие с ними.

Что касается налоговых соглашений между страной-членом и страной, не участвующей в ОЭСР, ключевым фактором является разграничение между т. н. «ассоциированными» участ-

никами ОЭСР и т. н. «третьими странами». Ассоциированные участники вправе направлять возражения и оговорки к тексту МК ОЭСР и Комментария, в связи с чем Ф. Энгелен считает, что позиция ассоциированных стран-членов ОЭСР с т. з. применения е ним доктрины эстоппеля ничем не отличается от полноценных стран-членов ОЭСР. Далее, по мнению Ф. Энгелена, эти же принципы подлежат применению и по отношению к «третьему» государству, заключившему налоговое соглашение с государством-членом ОЭСР или ассоциированным членом ОЭСР. Соответственно, Комментарий подлежит применению, кроме случаев, когда третье государство специально указало при заключении налогового соглашения, что оно не признает Комментарий к МК ОЭСР. В последнем случае Комментарий все же может использоваться в качестве дополнительного средства толкования согласно статье 32 Венской конвенции.

Наконец, что касается налоговых соглашений между третьими странами, то в отношении соглашений между двумя «ассоциированными» странами действуют те же принципы, что и для полноправных членов ОЭСР. Однако для соглашений, заключенных между двумя третьими странами, принципы эстоппеля и законных ожиданий, по мнению Ф. Энгелена, применены быть не могут.

Комментарий к МК ОЭСР как «последующее соглашение» согласно

Напомним, что согласно Венской конвенции (статья 31 параграф 3), «Наряду с контекстом учитываются: а) любое последующее соглашение между участниками относительно толкования договора или применения его положений ...».

Поэтому некоторые признанные теоретики международного налогообложения (например Д. Э. Джонс) предложили идею о возможности использования Комментария к МК ОЭСР как источника толкования, , может быть его статус в качестве «последующего соглашения» в смысле пункта 3 статьи 31 Венской конвенции. В этом случае Комментарий к МК ОЭСР формирует инструмент, достигающий соглашения между сторонами в продолжение заключенного договора, с целью формирования части «внутреннего контекста». В упомянутой выше научной статье Д. Э. Джонс писал: «...можно утверждать, что Комментарий к ОЭСР 1977 года представляет собой такое «последующее соглашение». [94]

Более того, по словам Д. Э. Джонса, существуют примеры, когда изменялся текст Комментария без изменений в тексте статей [самой модельной конвенции], к примеру, в отношении обмена информацией, и возможно, что такие изменения должны быть приняты во внимание на этой основе. Обе модельные конвенции, МК ОЭСР 1977 г. и Модельная Конвенция ОЭСР о Налогах на Баследство 1982 г., предполагают, что существующие налоговые соглашения должны интерпретироваться в духе новых Комментариев.

Однако данный подход не является общепризнанным – к примеру, с ним не согласны М. Ланг [95] и К. Фогель. Так, согласно К. Фогелю, «последующие изменения Комментария после заключения налогового соглашения не могут ни изменять положений договора, ни ретроспективно определять его положения». [96] Если же текст МК ОЭСР принят в целом, но отдельные положения видоизменялись, то разумно следовать Комментарию лишь в той части, в которой он соответствует тексту заключенного соглашения. Если же большинство положений МК были изменены при заключении договора, то Комментарий к ней может быть проигнорирован. Амбулаторный подход также создает проблемы юридической правомерности ссылки на последующие изменения Комментария согласно Венской конвенции. К. Фогель говорит, что согласно Венской конвенции, новая редакция Комментария не является не может относиться ни к «контексту», ни даже иметь «специальное» значение, ни также считаться «последующим соглашением», ни практикой применения в отношении более ранних соглашений [97].

Аналогичной позиции придерживается и Ф. Бейкер, согласно которому динамическая отсылка к более поздней версии Комментария не может быть рассмотрена в качестве «последующего соглашения» либо практики, принятой сторонами согласно пункту 3 статьи 31 Венской конвенции [98]. Ф. Бейкер проанализировал британские судебные прецеденты, в которых имелись ссылки на Комментарий к МК ОЭСР, и предложил к рассмотрению четыре основных вопроса, связанных с возможностью использования Комментария как средства толкования:

(1) Какое правовое основание для ссылки на Комментарий?

(2) Какая версия (публикация) Комментария должна быть использована в качестве ссылки?

(3) Имеет ли значение Комментарий для [толкования] статей, текст которых не соответствует формату статей МК ОЭСР?

(4) Имеет ли значение Комментарий для [толкования] конвенций, заключенных не со странами-членами ОЭСР?

Бейкер отвечает на первый вопрос, указывая на то, что Совет ОЭСР при принятии МК ОЭСР 1992 года ссылался на использование Комментария как средства толкования. Однако он считает, что правовое основание для такой ссылки небесспорно. Тем не менее, Бейкер указал на три статьи в Венской конвенции, которые могли бы служить в качестве такого основания:

- статья 31(2) в части, в которой упоминается «...соглашение, относящееся к договору, которое было достигнуто между всеми участниками в связи с заключением договора», либо документ, составленный одним и принятый другими участниками в качестве документа, относящегося к договору;

- статья 31(3), где говорится о «последующем соглашении» между участниками относительно толкования договора или применения его положений;

- статья 32, устанавливающая возможность дополнительных средств толкования, включая подготовительные материалы (*travaux préparatoires*).

Разграничение между тремя данными источниками является далеко не чисто академическим вопросом, поскольку: 1) на основании пункта 2 статьи 31 можно было бы привлечь страны – не члены ОЭСР, но которые принимают Комментарий; 2) пункт 3 статьи 31 применяется только к последующим версиям Комментария, 3) использование последнего допустимого способа, установленного статьей 32, возможно только, если материалы, упомянутые в статье 31, оставляют значение неясным или для того, чтобы подтвердить значение термина. Напомним, что согласно статье 32 Венской конвенции, отклонение от текста соглашения возможно только для устранения «неразумного» или «абсурдного» понимания, если оно вызвано статьей 31, либо для подтверждения значения, придаваемого статьей 31. Включение их в число источников, понимаемых в качестве «контекста» согласно статье 31 Венской конвенции представляется спорным, поэтому более правильным методом было бы специальное включение ссылок на возможность или обязательность применения Комментария в тексты самих двусторонних налоговых согла-

шений или в протоколы к ним. Филипп Бейкер же считает, что на Комментарий можно ссылаться по всем трем вышеприведенным основаниям.

Автору мнение Ф. Бейкера представляется, как минимум, спорным. Комментарий к МК ОЭСР не подпадает под понятие «контекста» согласно статье 31(2) Венской конвенции в качестве «текста», «преамбулы» или «приложения». Таким образом, возможны лишь две ситуации, когда Комментарий может стать частью контекста – это либо если он будет признан «соглашением, относящимся к договору» согласно параграфу а) статьи 31(2); либо «любым документом, составленным одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятый другими участниками...» согласно параграфу b) статьи 31(2). Очевидно, что невозможно говорить о том, что Комментарий является «соглашением» или «документом», относящимся к конкретному налоговому соглашению.

Таким образом, можно заключить, что тексты модельных конвенций можно рассматривать только как рекомендуемый формат для заключения двусторонних соглашений, без какой-либо юридически обязывающей силы. Последующие версии Комментария, содержащие иные словесные формулировки, не должны применяться к действующим соглашениям, равно как и изменения в тексте статей самой МК не затрагивают каким-либо образом ранее заключенные соглашения. Несмотря на юридическую ограниченность, Комментарий к МК ОЭСР, равно как и отчеты и прочие документы ОЭСР, представляет собой авторитетный источник толкования норм заключенных конвенций, и активно используется налогоплательщиками, налоговыми администрациями и судами в практической работе.

Интересен вопрос о возможности использования т. н. «сравнительного» метода в рамках статьи 32 Венской конвенции. Речь идет об использовании дополнительных средств толкования в виде текстов других двусторонних конвенций по аналогии, как часть более широкого контекста. Это может быть вполне приемлемо для соглашений, заключенных на основе МК ОЭСР, а Комментарий может быть использован для помощи в толковании идентичных по тексту слов и положений.

Австралийский профессор Ричард Ванн ставит вопрос не только о возможности толкования двусторонних налоговых конвенций на основании комментариев к международным модельным нормам, но и даже и о возможности их примене-

ния к положениям внутреннего налогового законодательства [99].

Если государство следует формулировкам самих налоговых конвенций в своем национальном законодательстве, то вопрос об их соотношении упрощается, устраняется необходимость поиска приоритета и разрешения конфликтов, а само государство дает сигнал иностранным инвесторам о своем желании следовать международно-принятым принципам. Но самое главное – это наличие значительного объема написанных толковательных материалов, объясняющих те или иные положения. Так, в частности, сама структура налоговых соглашений является настолько общепринятым стандартом, что практически ни одна страна в мире не считает нужным существенно отклоняться от этого стандарта. Так, в мире найдется лишь немного стран, которые бы радикальным образом не приняли бы структуру распределительных норм, установленных модельными налоговыми конвенциями. Например, вряд ли какая-либо страна могла бы установить принцип неограниченного резидентного налогообложения при заключении своих налоговых соглашений, полностью исключая возможность налогообложения у источника, поскольку такой подход не найдет государств, пожелавших бы заключить такое соглашение. Аналогичным образом, в современном мире вряд ли возможно широкое распространение норм национального права либо налоговых соглашений, применявших бы принцип исключительного налогообложения у источника (*exclusive source-based taxation*).

Применение последующих версий Комментария (статическое и амбулаторное толкование)

Существует также мнение, что если изменения в Комментарий к определенной статье МК ОЭСР были сделаны после заключения налогового соглашения, но измененный текст существует в неизменном виде уже долгое время, то эти измененные положения уже составляют часть международной налоговой лексики. Однако этот подход справедлив только, если стороны сами согласились придать Комментарию юридическую силу в самом тексте международного договора. Пример такого положения предусмотрен в налоговом соглашении между РФ и Мексикой [100]: «Понимается, что Договаривающиеся Государства будут стремиться применять положения настоящего Соглашения в соответствии с Комментариями к статьям Типовой модели

Конвенции по налогам на доход и капитал, обновляемой время от времени Комитетом ОЭСР по налоговым проблемам, в той мере, в которой положения настоящего Соглашения соответствуют положениям названной Модели».

С логической точки зрения, какое-либо значение для толкования могут иметь только те материалы, которые были в распоряжении договаривающихся сторон на момент заключения договора. Поэтому толкование терминов, о которых договаривающиеся стороны не могли иметь представление на момент заключения договора, не может применяться и потому не может иметь обязательную юридическую силу для сторон по налоговому соглашению. Именно поэтому изменения в Комментарий к МК ОЭСР не могут иметь толковательное значение в отношении налоговых соглашений, заключенных до даты их опубликования, разумеется, кроме случаев, когда изменения в Комментарий носят технический или разъяснительный характер и не меняют сущностного значения терминов, используемых в ранней версии Комментария.

Процесс толкования может происходить согласно одному из двух противоположных методов – статическому и амбулаторному. Различие между ними сводится к тому, насколько последующие изменения в значениях терминов и понятий, использованных в международном договоре, являются релевантными или нет. Понимание этих методов очень важно для определения того, как МК ОЭСР и Комментарий к ней соотносятся с правилами толкования Венской конвенции о праве международных договоров. Согласно статическому методу, МК ОЭСР и Комментарий к ней могут формировать контекст в смысле статьи 31 Венской конвенции, но только в той их редакции, которая существовала **на момент согласования текста** международного соглашения. Напротив, амбулаторное толкование учитывает политические и технологические изменения, произошедшие после заключения международного договора, поэтому допускается при толковании текстов налоговых соглашений использовать версии Комментария, вышедшие после заключения налоговых соглашений. Некоторые эксперты считают, что последующие версии Комментария могут считаться также «вспомогательными средствами толкования» согласно статье 32 Венской конвенции. Существуют и скептики, не согласные с тем, что Комментарий составляет «контекст», поскольку он не может иллюстрировать намерения и ожида-

ния договаривавшихся государств на момент заключения налоговых соглашений. Легитимность Комментария как источника толкования также вызывает сомнения – он никогда не был одобрен представительными органами власти договаривающихся государств и представляет собой точку зрения фискальных органов. Между тем, реальность такова, что большинство современных налоговых соглашений могли быть заключены десятки лет назад, процесс внесения в них изменений занимает много времени, а экономическая реальность, в которой существуют и действуют предпринимательские субъекты, постоянно изменяется.

Рой Рохатги, Филипп Бейкер и другие комментаторы МК ОЭСР отмечают еще одну важную проблему, связанную с амбулаторным толкованием. Применяя правило толкования параграфа 2 статьи 3 МК ОЭСР, при попытке определения значения терминов в налоговой конвенции в ней не определенных, практикующие юристы, налоговые органы и суды пытаются определить их значение согласно внутреннему налоговому законодательству. Что произойдет, если значения терминов, использованных в двустороннем налоговом соглашении, были изменены в национальном законодательстве, либо после даты публикации новой версии МК ОЭСР, либо после даты заключения соответствующего международного соглашения? Так, должны ли термины конвенций толковаться в соответствии с их значениями, установленными внутренним законодательством на момент заключения договора («статический подход»), или на момент его применения, то есть «динамический» или «амбулаторный» подход? Это также порождает связанный вопрос о том, какая редакция Комментария ОЭСР должна быть использована: версия, действовавшая на дату заключения договора или текущая версия?

Ответ, который дал канадский суд в деле *Prevost Car*, однозначно постулировал необходимость амбулаторного толкования [101]. Однако задолго до дела *Prevost* было американское судебное решение, в котором был рассмотрен вопрос о правомерности использования последующей версии Комментария к положениям налогового соглашения, заключенного в период действия его предыдущей версии. Это дело *Taisei v. Commissioner* [102], в котором Налоговый суд США счел правомерной отсылку на более позднюю редакцию положения Комментария к статье 5 МК ОЭСР (1977 г.), несмотря на то, что само

соглашение было заключено в 1971 году. Согласно статическому подходу, положение налогового соглашения 1971 г. надлежало толковать на основании Комментария к Модельной конвенции 1963 года. Суд же обосновал свое решение тем, что более поздняя версия Комментария более точно отражала намерения сторон при заключении договора.

В более раннем деле *R. v. Melford Developments Inc.* [103] Верховный суд Канады высказал противоположную позицию. Фабула дела была такова: канадская корпорация заключила договор банковской гарантии с немецким банком, выплачивая ему комиссию за выдачу гарантии. В момент заключения сделки между Канадой и Германией действовало налоговое соглашение от 1956 г. (Соглашение), в котором платежи за гарантию подпадали под понятие «промышленной или коммерческой прибыли», а потому могли облагаться налогом в Канаде только, если такая прибыль была извлечена через постоянное представительство (статья III Соглашения). Соответственно, поскольку у немецкого банка постоянное представительство в Канаде отсутствовало, то канадская компания при выплате комиссии налог у источника не удерживала. При этом статья VII Соглашения, посвященная процентам, сохраняет за государством – источником права на налогообложение процентов. Однако понятие «проценты» не было определено в Соглашении, поэтому в силу статьи II(2) Соглашения (аналог статьи 3(2) МК ОЭСР), это понятие подлежало определению согласно налоговому законодательству Канады. На момент заключения Соглашения в 1956 г. платежи за гарантию не считались «процентами» согласно внутреннему налоговому законодательству Канады. Однако в 1974 г. Закон о подоходном налоге Канады (*Income Tax Act*) был изменен таким образом, что гарантийные платежи квалифицировались в качестве процентных платежей.

Таким образом, перед судом встал вопрос о том, должны ли после 1974 г. гарантийные платежи подпадать, в силу отсылки к внутреннему налоговому законодательству, под категорию «проценты» уже по налоговому соглашению, согласно которому Канада могла взимать 15%-ный налог у источника. Фактически вопрос сводился к тому, может ли изменение квалификации термина, используемого в международном договоре и сделанное в национальном законодательстве видоизменять квалификацию для

целей применения международного договора? В итоге Верховный Суд, соглашаясь с решением Федерального апелляционного суда, принятого в пользу налогоплательщика, сказал: «Законы, вводимые в Канаде для нового определения налоговых процедур и механизмов по отношению к типам доходов, которые освобождены от налогообложения согласно Соглашению... не покрываются определением «законы, действующие в Канаде», как это указывается в Соглашении. Иное прочтение этой секции означало бы согласие с аргументом Заявителя о том, что подсекция (2) дает правомочия Канаде и Германии по одностороннему изменению налогового соглашения в любое удобное время согласно своему внутреннему законодательству, что не имеет правовых оснований».

Как отмечают в своей научной статье С. Ричардсон и В. Велкофф [104], налоговые органы и Правительство Канады были настолько сильно расстроены решением Верховного суда в деле *Melford Development*, что им удалось пролоббировать через Парламент Канады специальный закон [105] о толковании международных налоговых соглашений, фактически отменивший статическое правило толкования, установленное Судом. Это также порождает связанный вопрос о том, какая редакция Комментария ОЭСР должна быть использована: версия, действовавшая на дату заключения договора или текущая версия? Ответ, который дал канадский суд в деле *Prevost Car*, однозначно постулировал необходимость амбулаторного толкования [106].

Важным положением Комментария является вопрос о том, насколько при толковании двусторонних конвенций может быть использован текст Модельной конвенции и Комментария к ней, вышедшие в свет после заключения конвенции. В Комментарий этот вопрос упомянут в свете выхода Модельной конвенции 1977 года и соотношения соответствующих измененных положений с версией проекта конвенции 1963 года. Налоговый комитет ОЭСР постановил еще тогда, что существующие двусторонние налоговые соглашения должны, в максимальной возможной степени, толковаться в духе измененных Комментариев, несмотря на то, что положения таких конвенций могли не включать уточненные или измененные формулировки тех или иных положений, введенных в Модельную конвенцию и комментарий 1977 года после принятия таковых. Там же отмечается, что страны, имеющие намерение прояснить свои позиции

в этой связи, могли бы это сделать путем обмена письмами в соответствии со взаимосогласительной процедурой, а в отсутствии обмена письмами они могли бы использовать взаимосогласительную процедуру для подтверждения своего понимания в конкретных ситуациях. По мнению Налогового комитета, все последующие изменения в Модельную конвенцию и Комментарий должны толковаться аналогично. [107]

Однако другие изменения или добавления в Комментарий обычно имеют значение для толкования и применения конвенций, заключенных до их вступления в силу, поскольку они отражают консенсус, достигнутый между странами ОЭСР касательно правильного толкования существующих положений и их применения к специфическим ситуациям. При этом Налоговый комитет достаточно четко высказался против т. н. «толкования от противного» (*a contrario*), согласно которому изменения в текст Модельной конвенции или Комментария могли бы означать то, что предыдущие версии формулировок обязательно содержали бы иное значение, чем измененные формулировки. Многие изменения имеют целью не изменить, а разъяснить значение статей Модельной конвенции или Комментария, и толкование «от противного» было бы однозначно неправильным в таком случае. [108]

Что касается вопроса о том, какая публикация Комментария должна быть использована при толковании ранее заключенных соглашений, то мнение Ф. Бейкера совпадает с позицией Фискального комитета ОЭСР. В ситуации, когда текст статьи конкретного налогового соглашения не в точной мере соответствует аналогичной статье в МК ОЭСР, Бейкер считает, что Комментарий, тем не менее, полезен для объяснения потенциальной проблемы, которую регулирует статья в соглашении, отступающая от формата ОЭСР. Для стран – не членов ОЭСР тяжело предположить, что в своем двустороннем соглашении, которое отличается от МК ОЭСР, Комментарий мог бы иметь какое-либо значение. Вместе с тем, не существует и причины, по которой такая отсылка не могла бы быть сделана. Ф. Бейкер также ссылается на параграфы 28–29.3 Вводной части МК ОЭСР 2000 г. и указывает также на два новых возможных дополнительных основания для ссылок на Комментарий в Венской конвенции [109], а именно параграф 1 статьи 31, устанавливающий «обычное значение» слов и терминов заключенного соглашения, и параграф четвертый той же статьи, как материал,

устанавливающий специальное значение терминов соглашения. Отметим, что именно такое основание было также воспринято специальными судьями в делах UBS и Smallwood (подробнее об этих делах далее).

Согласно Глоссарию IBFD [110], в контексте международного договора, динамическое толкование означает «толкование термина договора согласно его значению, установленному во внутреннем законодательстве, ... в момент применения международного договора... в отличие от момента, когда договор был заключен (последнее известно как «статическое» толкование)».

Основное противоречие – это вопрос о том, на какой момент времени необходимо применять соответствующее определение термина, установленного в национальном праве применяющей соглашение страны. Выбор имеется между законодательством, которое было в силе на момент вступления договора в силу, и законодательством, действующим на момент применения договора, то есть на момент, когда рассматривается вопрос о взимании налога. Фискальный комитет ОЭСР заключил, что последующее законодательство, а вместе с ним и новая интерпретация, должны превалировать, и в 1995 году в текст МК ОЭСР были внесены изменения, чтобы точно закрепить приоритет динамического подхода к толкованию.

Несмотря на то, что динамический подход отражает изменения в значениях терминов, происходящие в национальном праве обоих государств, его применение связано с проблемой одностороннего изменения значений терминов со стороны одного государства в ущерб другому, что представляет собой недобросовестное применение конвенции со стороны одного из государств. Если такое изменение затрагивает основные намерения договаривающихся государств, считается, что квалификационное правило «если из контекста не вытекает иное» предоставляет защиту от таких ситуаций [111]. В подходах к типам толкования и в практике судов различных стран, которые рассматривали данный вопрос, единообразия отсутствует – к примеру в США и Великобритании были судебные решения, в которых утверждался амбулаторный подход [112]. Клаус Фогель считал, что использование последующих определений в национальном праве представляет собой одну из форм превалирования внутреннего права над международным правом (“*treaty override*”), и государства должны стремиться ее избегать, за

исключением ситуаций, которые могут рассматриваться как «практика последующего применения» согласно статье 31(3)d) Венской конвенции [113].

Аналогичная проблема возникает при использовании последующих версий (публикаций) Комментария в отношении ранее заключенных соглашений. Если Комментарий в принципе может быть объектом ссылок, то возникает вопрос – какая из опубликованных версий Комментария может быть таким объектом? Должна ли это быть только версия Комментария, существовавшая на момент заключения двустороннего международного соглашения, или ссылка может быть сделана и на последующие версии Комментария, но все же до даты вступления международного соглашения в силу? Или же ссылки могут быть также сделаны и на последующие версии Комментария даже после вступления международного соглашения в силу?

В отличие от национального права договаривающейся страны, Комментарий к МК ОЭСР представляет собой точку зрения ОЭСР, точнее ее Фискального комитета, и не обладает статусом ни законодательного акта, ни международного договора. Поэтому одна из возможностей решения проблемы заключается в использовании статического подхода при применении последующих версий Комментария ОЭСР, и амбулаторного – при рассмотрении изменений в национальном законодательстве. В этом случае, как отмечает Рой Рохатги, последующие изменения Комментария к МК ОЭСР не могут превалировать над международным договором [114].

Д. Харрис и Д. Оливер [115] делают на этот счет три замечания:

– Во-первых, использование той или иной версии Комментария зависит от характера рассматриваемого вопроса: если изменение Комментария разъясняет очевидную неясность в предыдущей версии, то следует использовать последующую версию, предполагая, что предыдущая версия была ошибочной или содержала неверные выводы.

– Во-вторых, если последующая версия Комментария более благоприятна для налогоплательщика, то он может сослаться на обязательность применения налоговыми органами именно данной трактовки. Такой аргумент основан на доктрине «эстоппеля» [116] (*estoppel*), предполагающей согласие государства на обя-

зательность трактовки», сделанной для него в последующем Комментарий, но этот вопрос неоднозначен.

– В-третьих, в случае возникновения судебного спора, налогоплательщик может справедливо утверждать, что ни подготовительные материалы, ни дополнительные средства толкования не включают материалы, составленные после заключения договора.

На этот счет также существует мнение Суда специальных уполномоченных (*Special Commissioners*) в ранее упомянутом деле *Smallwood v. RCC* [117]: «Релевантность Комментария, принятого после заключения международного договора, является более проблематичной, поскольку стороны не могли иметь намерение применять новую версию Комментария в момент совершения договора. Однако игнорировать их означало бы закрыть глаза на прогресс в области развития международной налоговой мысли, в частности на то, как следует применять международное соглашение к платежам за компьютерные программы, что не было рассмотрено при заключении соглашения. Более осмотрительный подход состоит в том, чтобы изучать Комментарий и далее решать в свете его содержания, какой вес придавать ему». Суд специальных уполномоченных отметил: «разумно ожидать, что переговорщики обеих договаривающихся сторон имеют в своем распоряжении Комментарий, а также ожидать, что значения, употребленные в Комментарий, должны применяться при толковании международного договора, если он содержит идентичные формулировки. Это в равной степени относится и к Объединенному Королевству, являющемуся членом ОЭСР, и к Маврикию, который членом ОЭСР не является. Различием является то, что Объединенное Королевство имело возможность предоставить свои утверждения о несогласии с любой частью Комментария путем подачи оговорки, в то время, как Маврикий не мог этого сделать, хотя Комментарий в настоящее время содержит оговорки ряда стран, не являющихся членами ОЭСР, но среди них нет Маврикия».

Совсем недавно в деле *FCE Bank plc v. Commissioners for HM Revenue and Customs* [118] судьи не только повторили выводы, сделанные ими ранее в деле *Smallwood*, но также и сослались на решения голландских, финских и шведских судов по аналогичным по содержанию вопросам. В данном деле налоговые органы сослались на Комментарий к МК ОЭСР, вышедший после того, как было заключено само нало-

говое соглашение. Поскольку стороны в данном деле не оспаривали правомерность применения Комментария, то соответственно Высокий суд не вдавался в теоретический анализ данного вопроса. Кроме того, принципы толкования международных соглашений, ранее изложенные в деле *Commerzbank*, уже показали суду достаточными для обоснования его права исследовать дополнительные материалы при толковании международного договора.

Этот подход является важным ввиду практической сложности введения в действие изменений в саму модельную конвенцию ОЭСР. Изменения ее текста, если только они не носят разъяснительного характера, могут быть применены не ранее инкорпорации в текст существующих или новых международных соглашений. Если же меняется Комментарий, и при этом текст самих соглашений не меняются, то новая позиция Комментария может быть применена к существующим текстам налоговых соглашений, в случае, если текст модельной конвенции, в отношении которой применяется Комментарий, идентичен тексту налогового соглашения.

В самом деле, в последние годы и сама МК ОЭСР, и Комментарий к ней подвергались многократным ревизиям и дополнениям, превратившись тем самым в «амбулаторные» документы, подвергающиеся постоянной переработке. Поэтому авторы Комментария предлагают использовать его наиболее актуальную версию, за исключением ситуаций, когда исследуются положения, в которых Комментарий изменился по существу по сравнению с предыдущими версиями.

Однако МК ОЭСР сама по себе не является международным договором, это лишь модельная конвенция. Если использовать аргумент о том, что Комментарий является подготовительным материалом, то необходимо также доказать, что соответствующая версия модельной конвенции была на самом деле использована сторонами при согласовании конкретного налогового соглашения, и в тех случаях, когда текст подписанного соглашения соответствует тексту модельной конвенции, они также имели в виду текст Комментария при согласовании соответствующих статей подписанного соглашения. Именно эта точка зрения и выражена в высказывании Фискального комитета ОЭСР в Вводной части Комментария к МК ОЭСР, когда он рекомендует странам-членам ОЭСР основываться при заключении двусторонних налоговых соглашений на тексте модельной конвенции и толковании её статей, данным в Ком-

ментарии к ней. И лишь в этом смысле Модельная конвенция и Комментарий могут быть использованы как часть подготовительных материалов и при этом соответствовать требованиям, высказанным Лордом Вильберфорсом в деле *Fothergill*. Тем не менее, даже данный аргумент может быть эффективно использован лишь для стран-членов ОЭСР.

Комментарий к МК ОЭСР в судебной практике государств

Статус МК ОЭСР и Комментария либо в качестве «контекста», либо «дополнительного средства толкования» интересен с точки зрения трактовки в судебной практике разных стран. Несмотря на противоречивость судебного толкования, в большинстве случаев суды различных стран поддерживают правомерность использования Комментария как источника толкования, что подтверждается следующими судебными делами различных государств. Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР (2010) содержит следующие утверждения по поводу значимости его текста для судебного толкования положений самих двусторонних конвенций: «... двусторонние конвенции начинают привлекать все большее внимание со стороны судов. Суды все больше и больше используют Комментарий в принятии решений. Информация, собранная Комитетом по фискальным вопросам показывает, что Комментарий цитировался в опубликованных документах судов большого числа стран-членов [ОЭСР]. Во многих решениях Комментарий внимательно анализировался и цитировался, и часто играл ключевую роль в рассуждениях судей. Комитет ожидает продолжения данного тренда, по мере роста мировой сети налоговых соглашений получает все большее распространение и признание Комментарий, используемый в качестве важного источника толкования». [119]

Первым судебным прецедентом в Великобритании, в котором делается ссылка на МК ОЭСР и Комментарий к ней, было дело *Sun Life Assurance Co of Canada v. Pearson (H M Inspector of Taxes)* [120], в котором рассматривался вопрос о правильности отнесения прибыли канадской страховой компании к ее постоянному представительству в Великобритании на основании статьи 7(4) Соглашения об избежании двойного налогообложения между Канадой и Великобританией 1978 года. Дело рассматривалось в судах нескольких инстанций в период

с 1984 по 1986 гг. В то время идея о том, что Комментарий к положению Модельной конвенции можно применить к интерпретации точно такого же положения международного договора, была новеллой для британских судов. Тем не менее, суды всех инстанций не встретили трудностей правового характера для такого действия, возможно потому, что этот метод был поддержан обеими сторонами дела. В Высоком суде (*High Court*) судья просто констатировал, что «в свете решения *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd* является общепринятым, что Комментарий может и даже должен являться источником ссылок (в качестве руководства) для толкования международного договора». Апелляционный суд не пошел так далеко, не увидев соответствующей необходимости, но тем не менее, отметил «... мы должны добавить, что является общепринятым, что мы имеем право рассматривать Комментарий в определении конструкции международного договора ...». Напомним, что в деле *Fothergill* Суд Палаты Лордов посчитал возможным использовать подготовительные материалы (*travaux préparatoires*) в случае их публичной доступности, наличия сомнений или противоречий при интерпретации положений международного договора. В деле *Sun Life Assurance* не исследовался вопрос о том, может ли Комментарий к какому-либо положению МК ОЭСР считаться приемлемым «подготовительным материалом» в отношении такого же положения двустороннего договора, было просто сделано допущение, что это так.

Другим судебным делом в Великобритании, где упоминался Комментарий ОЭСР, было дело *NEC Semi-conductors Ltd. and others v. Commissioners of Inland Revenue* [121], в котором обсуждалось положение о недискриминации в налоговых соглашениях с США и Японией. Суд, комментируя один из аргументов налогового органа, высказал утверждение, без какого-либо объяснения, что высказанная позиция не соотносится с Комментарием. В том же деле, но далее получившем новое название *Boake Allen Ltd and others v. Commissioners for HM Revenue and Customs* [122], апелляционный суд также сослался на Комментарий, выпущенный ОЭСР в отношении модельной статьи о недискриминации, и процитировал соответствующий текст Комментария, не предоставив объяснений относительно оснований для этого. В Палате Лордов при рассмотрении данного дела также была сделана ссылка на Комментарий как на «авторитет-

ный комментарий к эквивалентной статье Модельной конвенции ОЭСР», и была приведена цитата из него.

В деле *UBS AG v. HM Revenue and Customs* [123] предметом рассмотрения было положение о недискриминации в налоговом соглашении между Великобританией и Швейцарией. Более конкретно, речь шла о толковании слов «менее благоприятном применении» налогообложения постоянного представительства, что соответствовало положению параграфа 4 статьи 24 МК ОЭСР 1977 года. Следуя порядку толкования международного договора, изложенного в деле *Fothergill* и в первом деле *Commerzbank AG*, судьи процитировали статью 31 Венской конвенции о праве международных договоров и тем самым обосновали ссылку на соответствующий пункт Комментария к МК ОЭСР следующим образом: «В отношении Модельной конвенции ОЭСР существует Комментарий, объясняющий ее положения, тем самым являющийся важным средством толкования Модельной конвенции и самих соглашений, принятых в соответствии с ней. Существует академическая литература, хоть и не относящаяся к аргументации в данной апелляции, но объясняющая, каким образом Комментарий взаимоувязывается со статьями 31 и 32 Венской конвенции. На наш взгляд, от переговаривающихся сторон обоих государств разумно было ожидать наличие Комментария в своем распоряжении, а соответственно, ожидать и того, что они имели намерение применить то значение Комментария, которое соответствует заключенному соглашению в той части, в которой текст является идентичным, и ни одна из сторон не сделала оговорки (*observation*) о несогласии с Комментарием. Статья 24(4) Модельной конвенции 1977 г. является кратким общим утверждением о том, что налогообложение постоянного представительства не должно быть «менее благоприятным», но как эта фраза применяется на практике объяснено в 35 параграфах Комментария. Кажется очевидным, что стороны соглашения посчитали такое объяснение более значимым, чем обычное значение терминов данного предложения. Это объясняется либо тем, что существование Модельной конвенции и Комментария демонстрирует то, что стороны намеревались придать ему специальное значение согласно статье 31(4) Венской конвенции, либо то, что Венская конвенция не является исключительным источником методов толкования международных договоров».

Таким образом, судьи изложили свое понимание роли Комментария к МК ОЭСР в толковании двусторонних договоров, добавляя также, что это было общим пониманием в канадском деле *SunLife*. В деле *Smallwood ... v. Commissioner* [124] была попытка применить Комментарий к налоговому соглашению между Великобританией и страной – не членом ОЭСР. В части аргументации, относящейся к другому договаривающемуся государству (в данном случае это был Маврикий – не член ОЭСР), тем не менее было отмечено, что применение Комментария в равной степени следует ожидать и от него. Разница состоит в том, что Великобритания сделала несколько оговорок о несогласии с Комментариями посредством официального уведомления ОЭСР о наличии замечаний, в то время как Маврикий этого не сделал, несмотря на то, что в настоящий момент Комментарий содержит замечания от стран, не входящих в ОЭСР. Основной вопрос толкования налогового соглашения в данном случае касался значения термина «место эффективного управления» в статье 4 соглашения. Если Комментарий содержит четкое определение значения термина, то кажется очевидным, что (а) либо договаривающиеся стороны намеревались придать ему специальное значение, согласно статье 31(4) Венской конвенции, либо (б) то, что Венская конвенция не является полноценным источником методов толкования международного договора. Комментарий к самой Венской конвенции говорит: «Соответственно, Комиссия [по международному праву] ограничилась попытками изолировать и кодифицировать относительно небольшое количество общих правил интерпретации международных договоров ...».

Вот какой комментарий был дан судьей Винелоттом в деле *Sun Life Assurance Co of Canada* [125]: «Международный договор 1980 г. базируется на Проекте Конвенции, составленной Фискальным комитетом ОЭСР и рекомендованной Советом ОЭСР, призвавшим правительства стран-членов при заключении или изменении соглашений о двойном налогообложении основываться на Проекте Конвенции, подготовленной Комитетом. Проект Конвенции при его подготовке был включен в Отчет Фискального комитета, содержащего Комментарий к каждой статье Конвенции. Я считаю, что надо сослаться на два высказывания в данном Отчете, объясняющих причины составления Комментария и его цели: «26. Поскольку данный Комментарий был на-

писан и согласован экспертами, назначенными Правительствами стран-членов в Фискальный комитет, они обладают особым значением для развития международного налогового права. Несмотря на то, что Комментарий не предназначен для того, чтобы являться приложением в любой форме к конвенциям, которые будут подписаны странами-членами, он, тем не менее, имеет огромное значение при применении конвенций, в частности, при разрешении любых споров. 27. Оговорки (*observations*) к положениям Комментария иногда вносятся по просьбе некоторых стран-членов, которые не были согласны с толкованием, данным в Комментарии к соответствующим статьям. Поэтому такие оговорки не являются выражением несогласия с текстом Конвенции, но предоставляют полезную индикацию того способа, которым государства будут применять положения соответствующих статей».

Считается общим мнением, что в свете решения Палаты Лордов по делу *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd* [126], Комментарий к МК ОЭСР может и должен быть использован как руководство для ссылок при толковании Соглашения. В этом деле суд рассматривал значение Варшавской конвенции о международных воздушных перевозках (измененной Гаагским Протоколом 1955 г. [127]) и инкорпорированной в английское право специальными законами 1932 и 1961 гг. При этом суд рассмотрел обстоятельства, в которых он мог ссылаться на подготовительные материалы. Лорд Вильберфорс посчитал, что на такие материалы можно сослаться, если соблюдены два условия. Первое условие состоит в том, что материалы должны быть публично доступны. Второе – подготовительные материалы должны ясно и бесспорно указывать на четкое намерение создать определенную договорную норму. В деле рассматривались протоколы и записи обсуждений при подготовке Гаагской конвенции, в отношении которых судья Лорд Фразер отметил: «мы должны отвергнуть ссылки на подразумеваемое достижение согласия или считать их юридически значимыми, потому что они никогда не были достаточным образом опубликованы и доведены до сведения людей, на которых они бы распространялись, таких, как г-н Фогергилль».

Упоминание Комментария к МК ОЭСР не ограничивается английскими судами. Аналогичные по сути ссылки и комментарии в разное время делались при рассмотрении дел в судах Австралии, Канады, США, Индии и Новой Зеландии:

– В ранее упомянутом деле *Thiel v. FCT* швейцарский резидент конвертировал свои паи взаимного фонда в акции компании в Австралии и затем продал их с прибылью. Верховный Суд Австралии постановил, что даже «изолированная активность» может составлять часть делового предприятия для целей применения налогового соглашения согласно Комментарию к МК ОЭСР. Суд отметил, что Комментарий к МК ОЭСР должен рассматриваться либо как часть «контекста» согласно статье 31 Венской конвенции, и потому должен применяться в качестве международно-правового обычая, либо в любом случае должен использоваться как дополнительное средство толкования;

– В деле *Crown Forest Industries Ltd. v. The Queen* [128] Верховный суд Канады сослался на Модельную конвенцию ОЭСР и Комментарий к ней как к вспомогательному материалу (*extrinsic material*). Суд сказал: «...суд вправе ссылаться на вспомогательные материалы, составляющие часть юридического контекста (они включают общепринятые модельные конвенции и официальные комментарии к ним), причем нет необходимости в поиске противоречий для обращения к таким материалам»;

– В деле *United States v. A.L. Burbank & Co* [129] суд в США сослался на МК ОЭСР и Комментарий для помощи в интерпретации и указал, что установленная цель конвенции заключается не только в избежании двойного налогообложения, но и в недопущении уклонения от налогов. Поэтому суд посчитал, что Служба внутренних доходов США имела право направить информацию о налогоплательщике в адрес Канадской налоговой службы даже несмотря на то, что американские налоги не были затронуты (вопрос касался применения статьи 26 налогового соглашения об обмене информацией);

– В деле *Cudd Pressure Control v. The Queen* [130] суд Канады решил, что Комментарий ОЭСР может предоставить помощь в разграничении юридического контекста налоговых соглашений и международного налогового права;

– В деле *CIR v. JFP Energy Incorporate* [131] в Новой Зеландии апелляционный суд использовал Технические Разъяснения к Модельной Конвенции США 2006 г. [132] для целей толкования фразы «...понесено постоянным представительство» в МК ОЭСР (статья 15.2). Суд постановил, что «...очевидно целесообразно было бы дать один и тот же ответ при возникновении вопроса об интерпретации соглашения

об избежании двойного налогообложения в Новой Зеландии или в США, и на наш взгляд, соответствующего рассмотрения заслуживают официальные мнения другой стороны соглашения касательно его значения». Технический комментарий не составлял части налогового соглашения между Новой Зеландией и США, но отражал единый подход договаривающихся государств.

– В голландском деле BNB 1992/379* [133] Верховный суд Голландии сказал, что Комментарий к статье 10(5) Модельной конвенции 1963 г. не только обеспечивает руководство по толкованию соответствующей статьи 8(9) налогового соглашения между Нидерландами и Ирландией, но еще и имеет «значительную важность», поскольку согласно его тексту, а также согласно Разъяснительному Меморандуму, направленному в Парламент, налоговое соглашение я следует структуре Модельной конвенции в максимальной степени.

Подготовительные материалы к Модельной конвенции и Комментарию как источник толкования

Помимо самой Модельной конвенции и Комментария к ней, существует значительное число документов, лежащих в основе их составления. Многие из этих исторических документов хранятся в архиве ОЭСР, причем доступ к ним открыт [134]. Значительное число аналитических материалов, связанных с подготовкой Комментария к МК ОЭСР, также доступно на официальном сайте ОЭСР в разделе, посвященном международным налоговым соглашениям [135]. По мнению Патрисии Брандштеттер [136], эти исторические архивные документы составляют «исторический контекст», который может дать концептуальный взгляд и ценную информацию для целей применения и толкования налоговых соглашений. Даже те комментарии и исторические справки, которые были сделаны к версиям модельных конвенций ОЭСР 1963 и 1977 гг. имеют ценность для толкования более поздних версий МК ОЭСР, поскольку большинство основных, структурных положений тех модельных конвенций не были изменены и сохранились в неизменном виде вплоть до последней редакции МК ОЭСР 2010 г. В связи с этим материалы, касающиеся истории составления международных налоговых соглашений могут рассматриваться в качестве контекста МК ОЭСР. Подготовительная документация по формированию текста МК ОЭСР и Комментария предоставляет основу

для понимания формулировок, используемых при согласовании налоговых соглашений в настоящем, а также предоставляют убедительный вспомогательный материал, играя важную роль в процессе толкования налоговых соглашений». Таким образом, по мнению П. Брандштеттер, согласно принципам международного права, суд, налогоплательщик или любой, кто заинтересован в значении международного договора, может пожелать исследовать все имеющиеся материалы для получения понимания «общих намерений и согласованных определений» договаривающихся сторон.

Если говорить о подготовительных материалах, связанных с МК ОЭСР, то они весьма обширны и включают различные отчеты рабочих групп Фискального комитета ОЭСР (впоследствии переименован в Комитет по фискальным вопросам), а также предшествующей ОЭСР организации (ОЕЕС). Отчеты рабочих групп комитета регулярно направлялись правительствам стран-членов ОЭСР для рассмотрения и обсуждения. Соответствующие протоколы заседаний и могут представлять собой *“travaux préparatoires”* при толковании соответствующих текстов, как модельных конвенций, так и заключенных налоговых соглашений. Поскольку указанным материалам практически никогда не присваивался гриф «секретно», то ссылки на них могут быть успешно использованы в судах, даже если такие материалы нигде не были официально опубликованы – главное, чтобы они находились в свободном доступе для заинтересованных лиц. Что касается вопроса о том, насколько подготовительные материалы, составленные между государствами, могут иметь юридическую силу для налогоплательщиков, то можно сослаться на единичные судебные решения (к примеру, датское решение Case No. 1985-5-173), где был дан утредительный ответ на этот вопрос, при условии, что такие материалы находятся в публичном доступе [137].

Согласно самой Венской конвенции, отсылка к *travaux préparatoire* является ограниченной, поскольку эти материалы могут использоваться только, «чтобы подтвердить значение, вытекающее из применения статьи 31, или определить значение, когда толкование в соответствии со статьей 31: а) оставляет значение двусмысленным или неясным; или b) приводит к результатам, которые являются явно абсурдными или неразумными». Это, однако, не помешало Верховному Судам США в решении по делу *Zicherman v.*

Korean Air Lines Co [138] сослаться на подготовительные материалы. Суд сказал «Мы традиционно рассматривали историю согласования и написания [международного договора] (*travaux préparatoires*) как способствующих его толкованию».

По мнению Суда, поскольку сам факт того, что вопрос рассматривается в суде, в большинстве случаев означает, что значение термина налогового соглашения не является понятным для сторон в споре. Той же позиции придерживались суды в целом ряде решений в различных странах. [139]

Отсылочная норма к внутреннему законодательству – статья 3(2) МК ОЭСР

Сама Модельная конвенция ОЭСР, а вместе с ней – и все налоговые соглашения, построенные на ее основе, содержат в пункте 2 статьи 3 универсальное толковательное правило в отношении терминов соглашений: «что касается применения Конвенции в любое время договаривающимся государством, любой термин, не определенный в ней, должен, если из контекста не следует иное, иметь то значение, которое он имеет в то время и согласно законодательству государства, для целей применения налогов которого применяется Конвенция, «любое значение согласно налоговому законодательству данного государства должно превалировать над значением данного термина согласно иному законодательству данного государства».

Поскольку статья 3(2) является частью любого налогового соглашения, то к ней также применяются правила толкования Венской конвенции о праве международных договоров. Имеющееся в статье определение должно обеспечивать юридическую силу положений соглашения. Следовательно, ее толкование должно происходить добросовестно и не может разрушать объект и цель международного договора, то есть устранение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогов. Согласно самому Комментарию к МК ОЭСР (2010) [140], это положение устанавливает правила толкования терминов, не установленных в Конвенции.

Отдельного внимания заслуживают два фрагмента данного положения. Первый, а именно слова: «что касается применения конвенции в любое время договаривающимся государством...» следует понимать, как применение положений налогового соглашения налоговыми органами и судами каждой из стран по вопросам,

касающимся ее рассмотрения. Поэтому при рассмотрении вопроса о взимании налога у источника при выплате доходов из одной страны в другую, было бы неверным говорить о «применении» договора исключительно государством, откуда выплачивается доход – в данном случае Конвенция применяется обоими государствами. Конвенция не только ограничивает налоговые права государства – источника происхождения дохода (*source state*) согласно распределительному правилу, но она одновременно и обязывает государство резидентства получателя дохода предоставить налоговый зачет или освобождение от налога при его получении резидентом данного государства. По мнению Г. Шеннона, налоговое соглашение, а, следовательно, и толковательное правило статьи 3(2), применяют оба государства. Соответственно, оба государства в равной степени применяют определения терминов налогового соглашения согласно своему внутреннему праву. [141]

Существует и иная точка зрения на данный вопрос, а именно, что соглашение «применяет» только то государство, чьи налоговые права ограничиваются, то есть государство-источник, в то время как государство резидентства лишь «читает» соглашение для целей правильной классификации полученного дохода. При таком подходе определения, содержащиеся в законодательстве страны – источника, применяются в приоритетном порядке в случае конфликта с определением данного понятия в стране резидентства. [142] Этот же подход принят и в Комментариях к МК ОЭСР, говорящий, что «конфликты классификации» подлежат устранению путем обязательства страны резидентства принимать определения понятий согласно правилам страны-источника. [143] Согласно К. Фогелю, специальные правила толкования, установленные договором, имеют приоритет над толковательным правилом статьи 3(2), то есть при толковании международного договора ни законодательство применяющей страны, ни определения терминов, содержащиеся в нем, не оправданы, если они применяются не в соответствии с положениями самого соглашения [144].

Второе важное положение содержится во фразе о том, что положение статьи 3(2) применимо только, «если из контекста не следует иное» (*unless the context otherwise requires*). Далее в Комментариях к МК ОЭСР отмечается, что текст параграфа 2 предоставляет разумный баланс между необходимостью обеспечить посто-

янство обязательств, принятых на себя государствами при подписании налоговых соглашений, с одной стороны, а с другой, необходимостью иметь возможность по их применению в удобном и практическом виде с течением времени. Это выражение отсылает к выраженному намерению договаривающихся сторон, а не к подразумеваемому намерению. Иными словами, определения терминов внутреннего права не следует использовать, если из контекста ясно следует, что необходимо использовать специальное значение. К примеру, определение термина из толкового словаря может в определенных случаях лучше отражать значение термина, используемого в налоговом соглашении, чем аналогичное определение внутреннего налогового права. Разумеется, это не означает, что строгое использование определений во внутреннем налоговом праве не является правомерным во всех случаях. Так, в индийском деле *Leonhard Andra and Partner GmbH v. CIT* Высокой суд Калькутты применил определение «роялти» согласно налоговому законодательству Индии, поскольку в налоговом соглашении между Германией и Индией [145] определение роялти отсутствовало. В этой связи К. Фогель отметил: «Типы доходов, определяемые налоговыми соглашениями, ... не следует ни в коем случае смешивать с теми типами, которые присутствуют во внутреннем законодательстве... любое соответствие, которое может возникнуть в этом смысле, будет искусственным и случайным» [146].

Интересен тот факт, что формулировка параграфа 2 статьи 3 уже на самом этапе ее обсуждения в Фискальном комитете ОЭСР вызвала неоднозначную реакцию членов Комитета. Согласно архивным документам ОЭСР, касающимся 21-й сессии Комитета в 1965 г. [147], ее делегаты сделали следующие замечания: «Делегат от Дании ... считает, что единообразное толкование Проекта Конвенции ОЭСР является необходимым и может быть предоставлено только авторитетным международным органом ... Делегат от Австрии, согласившись с позицией делегата от Дании касательно необходимости единообразного толкования, отметил при этом, что именно внутреннее налоговое законодательство является источником значительных трудностей ... Делегат от Германии, указывая на то, что параграф 2 статьи 3 Проекта Конвенции ссылается на определения терминов, содержащихся во внутреннем праве, считает, что наличие как можно более четких определений и правил в самой Кон-

венции ограничило бы различия в толковании. Делегат от Бельгии поддержал ремарку делегата от Германии, указав при этом, что принимая параграф 2 статьи 3, Комитет создал источник возникновения трудностей, который ему надлежит устранить». Автор отмечает, что Фискальный комитет ОЭСР не внял комментариям делегатов, не только не устранив источник неопределенности, но и не предоставив внятных определений понятий и терминов в параграф 1 статьи 3 МК ОЭСР.

Понятие «контекст», используемое в параграфе 2 статьи 3, имеет более широкое значение, чем слово «контекст», упомянутое в статье 31(1) Венской конвенции. Комментарий к параграфу 2 статьи 3 МК ОЭСР утверждает, что «контекст определяется, в частности, намерениями договаривающихся стран при подписании Конвенции, а также значением, которое исследуемый термин имеет в законодательстве другого государства (отражая принцип взаимности, на котором построено все соглашение)» [148]. В Комментарии не поясняются основания, по которым намерения сторон включены в перечень критериев, определяющих контекст. Необходимо отметить отсутствие согласия в доктрине касательно истинной цели толкования, будь то намерения сторон или определение значения текста договора. Сама Венская конвенция также не упоминает «намерений сторон» в качестве источника толкования текста международного договора. Понятие «контекст» используется в статье 31(2) в более узком значении («контекст охватывает, кроме текста, включая преамбулу и приложения: а) любое соглашение, относящееся к договору, которое было достигнуто между всеми участниками в связи с заключением договора; б) любой документ, составленный одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятый другими участниками в качестве документа, относящегося к договору»). Вместе с тем, Ф. Энгелен, например, не видит никакого противоречия между понятиями «контекста» для целей статьи 31(2) Венской конвенции и 3(2) МК ОЭСР [149].

Вопрос о соотношении толкования на основании норм внутреннего права и на основании контекста породил, в свою очередь, различия во мнениях. Так, Рой Рохатги пишет, что выражение «если из контекста не следует иное» можно понимать двояко [150]. Согласно первой из возможных интерпретаций, значение термина согласно внутреннему праву является

приоритетным и должно использоваться во всех случаях, а значение, установленное из контекста, может применяться, только если контекст прямо предусматривает это. Согласно альтернативной точке зрения, значение по внутреннему праву должно использоваться только в качестве вспомогательной меры, поскольку контекст обладает приоритетом. Согласно первому мнению, значение всех терминов, не установленных договором, следует в первую очередь искать во внутреннем праве государства, применяющего соглашение. По мнению Д. Э. Джонса, значение для целей соглашения следует устанавливать только в качестве побочного варианта, и только если контекст этого требует [151]. Во втором случае вопросы интерпретации значений терминов решаются путем изучения самого текста налогового соглашения. Этот подход полагается на определения и предложения самого соглашения с последующим изучением контекста соглашения, связанного с соглашением.

Если исходить из широкого понимания «контекст», как это изложено выше, то предполагается, что всегда возможно установить автономное значение термина на основании исключительно международного договора, которое будет приемлемо для обеих договаривающихся сторон, то есть «обычное» значение в соответствии со статьей 31 Венской конвенции. В этом случае определение внутреннего права будет необходимым только в ограниченном ряде случаев: (i) международный договор прямо ссылается на внутреннее право, (ii) ситуации, в которых контекст или дополнительные средства толкования убедительно говорят о необходимости ссылки на внутреннее право; (iii) ситуации, в которых убедительное объяснение отсутствует как в самом международном договоре, так и в дополнительных средствах толкования.

Профессор МГИМО Р. А. Шепенко [152] отмечает, что норма п. 2 статьи 3 МК ОЭСР является специальным законом в отношении статей 31–32 Венской конвенции, то есть толкование любого термина, не определенного в налоговом соглашении, в принципе подчинено исключительно пункту 2 статьи 3. Однако это не означает, что правила толкования, закрепленные в Венской конвенции, не имеют отношения к контексту налоговых соглашений.

Преобладающее мнение налоговых ученых на данный момент состоит в том, что термины, о которых идет речь в параграфе 2 статьи 3 МК ОЭСР, должны пониматься как *lex specialis*, то

есть иметь приоритетное действие по отношению к статьям 31 и 32 Венской конвенции. Далее, смысл и дух положений статьи 31(2) Венской конвенции в каком-то смысле инкорпорирован в саму формулу статьи 3(2) МК ОЭСР, имея в виду слова «если контекстом не предусмотрено иное». Это означает, что толковательное правило 3(2) не исключает толкования исходя из правил Венской конвенции, то есть согласно их обычному значению, придаваемому в их контексте, а также в свете объекта и целей международного договора.

Непосредственная отсылка к внутреннему значению термина, не определенного в международном договоре, в «обход» правил Венской конвенции, создает значительный риск неправильного толкования, не соответствующего объекту и целям международного договора согласно статье 31(1) Венской конвенции. Если оба договаривающихся государства применяют различные определения своего внутреннего права, то неизбежно возникновение конфликтов квалификации, приводящих к многократному налогообложению или к «двойному неналогообложению». Более того, одностороннее изменение значения в национальном праве одного из государств может дать им возможность к одностороннему превалярованию внутреннего законодательства над международным договором, как это проиллюстрировано в канадском деле *R. v. Melford Developments Inc.* Отсылка к внутреннему закону, тем самым, увеличивает неопределенность и нарушает стабильность в применении международного договора. Согласно мнению М. Ланга, параграф 2 статьи 3 всего лишь означает, что толкование терминов международного договора должно всегда подчиняться его контексту и преваляровать над внутренними значениями». [153]

Позиция автора по данному вопросу состоит в том, что применение международного договора должно начинаться с установления общего понимания между договаривающимися государствами касательно концепций, лежащих в основе МК ОЭСР, если только стороны не установили что-либо иное. Толкование международного налогового соглашения, только исходя из понятий и концепций внутреннего налогового права, является неверным и повлечет конфликты в квалификации, поэтому необходимо предпринимать попытки контекстного толкования для определения международного фискального значения этих терминов.

При анализе значений термина на основании пункта 2 статьи 3 МК ОЭСР необходимо ответить на следующие вопросы:

- Предусмотрено ли определение термина самим соглашением? Если да, используется ли значение, установленное соглашением.
- Если нет, то необходимо исследовать контекст международного договора и определить термин исходя из контекста.
- И только в последнюю очередь, если это не противоречит контексту, используется значение, которое установлено внутренним законодательством.

Некоторые термины и понятия специально определены в статье 3 МК ОЭСР, к примеру, «лицо», «компания», «предприятие», «международная перевозка», «компетентный орган», «национальное лицо» и прочие. Другие определения терминов содержатся в конкретных статьях МК, к примеру «резидент» (статья 4), «постоянное представительство» (статья 5), «дивиденды» (статья 10), «проценты» (статья 11), «роялти» (статья 12), «недвижимое имущество» (статья 13). Указанные определения имеют безусловный приоритет над толковательным правилом статьи 3(2) МК ОЭСР ввиду приоритета специальных норм над общими. Дополнительные определения могут встречаться в нотах, протоколах, меморандумах о взаимопонимании и официальных разъяснениях компетентных органов, создаваемых после заключения самого налогового соглашения. Так, в Меморандуме о взаимопонимании, подписанном 10.08.2001 г. между кипрской и российской делегациями, было дано толкование термина «прямое вложение» в смысле пункта 2 статьи 10 налогового соглашения. [154] Другой пример, в Меморандуме о взаимопонимании к налоговому соглашению между Индией и США содержатся определения термина «технические услуги» (*technical services*), означающее «услуги, требующие экспертизы в технологии» (*services requiring expertise in a technology*). [155]

Налоговые соглашения могут содержать также различные слова и выражения, для которых определения либо отсутствуют, либо имеющиеся определения являются частичными и неполными, либо ограниченными в значении для какой-либо одной статьи. Также употребляются т. н. «включающие» (*inclusive*) определения и «исключающие» (*exclusive*). К определениям первого типа относится, к примеру, «термин «лицо», который «включает» физическое

лицо, компанию или иное образование лиц». В отличие от него определение термина «компания» означающее «любое корпоративное образование или лицо, которое трактуется как корпоративное образование для целей налогообложения», содержит закрытый круг охватываемых объектов и потому является исключающим [156]. Некоторые термины определены иначе, чем во внутреннем законодательстве обоих договаривающихся государств.

Клаус Фогель, также высказался за ограничительное толкование возможности использования внутреннего права согласно параграфу 2 статьи 3 МК ОЭСР [157]. Так, что касается возможности использования для целей толкования положения отраслей неналогового права, К. Фогель отметил, что их использование допустимо только, если контекст налогового соглашения не дает возможности для какого-либо иного толкования. Напомним, что параграф 2 статьи 3 МК ОЭСР говорит, что внутреннее значение термина на налогового соглашения может быть применено, «если из контекста не вытекает иное» [158].

III. Конфликты квалификации в международном налоговом праве

В Комментариях к МК ОЭСР термин «конфликт квалификации» [159] употребляется при описании ситуации, когда два государства, используя положения внутреннего права, применяли бы различные положения налоговой конвенции к одному и тому же типу дохода.

Особые проблемы в толковании налоговых соглашений появляются ввиду того, что в них используются понятия и термины, также используемые и определяемые в материальном праве договаривающихся стран. Для решения этих проблем получил применение термин «квалификация», будучи позаимствованным из международного частного права. Вместе с тем, налоговые соглашения не содержат коллизионных норм, поскольку последние суть правила выбора между национальным правом двух государств, применимым к какой-либо ситуации, а «распределительные правила» соглашений не могут быть приравнены к ним, поскольку они не отсылают к применимому праву государства, а являются автономными правилами международного договора.

Согласно К. Фогелю [160], понятие «квалификация» в международном налоговом праве должно пониматься только к ситуациям, когда термин, используемый в налоговом соглашении,

имеет иное значение, чем тот же термин имеет во внутреннем законодательстве применяющей соглашения страны или обеих договаривающихся стран.

Поэтому термин «квалификация» используется для обозначения процесса определения термина международного договора как во внутреннем законодательстве применяющего договор государства, так и с точки зрения самого международного договора. Это необходимо для правильного применения распределительных правил договора.

К. Фогель выделяет две группы проблем квалификации. Первая из них касается значения любого термина в соглашении: квалификация заключается в выборе значения данного термина согласно либо законодательству страны А, либо страны Б, либо должно быть выбрано третье главенствующее значение. Вторая группа проблем касается квалификации лиц и юридических институтов, например как товарищество по законодательству одной страны должно трактоваться в другой стране с т. з. налогообложения, причем эту группу К. Фогель не относит к проблемам «квалификации», а, следуя правилам частного права, к вопросу «субституции». К. Фогель приводит следующие примеры:

- насколько вознаграждение, выплачиваемое дирижеру оркестра за запись концерта, должно трактоваться в качестве «роялти» согласно статье 12 налогового соглашения (согласно мнению Министерства Финансов Германии), либо в качестве вознаграждения за личные услуги согласно статье 14 соглашения либо Модельной конвенции (как это считает налоговый суд в США) – см. более подробно далее про дело **Boulez**.

- проценты, уплачиваемые товариществом в адрес своих иностранных партнеров являются «предпринимательской прибылью» партнеров согласно статье 7 (согласно немецкой точке зрения), либо являются «процентами» согласно статье 11 (согласно швейцарской точке зрения).

- выплаты при увольнении при расторжении трудового договора являются доходом от независимых личных услуг (статья 14), либо в качестве «прочих доходов» (статья 21) соглашения (швейцарская точка зрения).

- насколько комиссионный агент ведет предпринимательскую деятельность, к прибыли от которой применяется статья 7 соглашения, либо это «независимые личные услуги» (статья 14 соглашения).

- насколько участие в холдинговой компании, основным активом которой является недвижимость (*real property holding company*) само по себе составляет владение объектом недвижимости, тем самым подпадая под регулирование статьей 6, 13(1) или 22(1) налогового соглашения (МК ОЭСР), либо должно считаться в качестве акционерного участия (согласно немецкой точке зрения).

- насколько акции, выпущенные без встречной оплаты их стоимости (к примеру в виде натурального дивиденда), являются «доходом от акций» (согласно МК ОЭСР), то есть подпадают под статью 10 налогового соглашения (МК ОЭСР), либо они не являются налогооблагаемым доходом как таковым (согласно положениями немецкого законодательства).

Первый пример, приведенный К. Фогелем выше, также описан Роем Рохатги [161] на примере известного дела **Boulez** [162] в США. В этом деле г-ну Булле, знаменитому германскому дирижеру, американская студия CBS выплатила вознаграждение за выступление с оркестром. В договоре были предусмотрены выплаты «роялти» за выступления, в том числе за фонографические записи, причем все права принадлежали CBS. Служба внутренних доходов (IRS) США посчитала, что эти выплаты должны считаться «вознаграждением за личные услуги». Данный термин не был определен в налоговом соглашении, поэтому было применено определение, предусмотренное внутренним правом США. Суд согласился с позицией IRS. Вместе с тем, впоследствии данный вопрос был положительно разъяснен в Технических Объяснениях Казначейства США 2006 г. [163] к статье 12 Соглашения (параграф 178). В итоге налоговые службы США и Германии не смогли прийти к соглашению относительно значения формы вознаграждения для целей применения конвенции. Так, Германия настаивала на квалификации в качестве «роялти», а США – в качестве платежей за личные услуги.

Несколько схожих примеров приводит Н. Шелтон [164]:

- Проценты или дивиденды: различные виды платежей могут трактоваться как проценты в одной стране и как дивиденды в другой, и наоборот. Это может иметь место, скажем, при использовании займов с участием в прибыли (**profit-sharing loans**), в случае избыточных процентах, перекавалифицированных дивиденды согласно правилам недостаточной капитализа-

ции, равно как и суммам процентов, превышающим приемлемый размер согласно правилам трансфертного ценообразования, платежи по погашаемым привилегированным акциям, проценты по бессрочным займам (*perpetual debt*), и в иных аналогичных ситуациях, когда платежи от дочерней компании в адрес материнской могут подлежать различной квалификации

- Проценты (доход или расход) в одной стране, при отсутствии классификации в другой: к примеру, правила об «условном» налоговом вычете процентных расходов (*deemed interest deduction*).

- Проценты или доход от недвижимого имущества: к примеру, проценты по займу, обеспеченному залогом недвижимости, могут трактоваться как доход от недвижимого имущества по правилам страны-источника выплаты.

- Дивиденды в одной стране, прирост капитала в другой. К примеру, выплаты при ликвидации (ликвидационные дивиденды) могут трактоваться как дивиденды по правилам одной страны и как прибыль от продажи акций (долей) в другой.

- Прибыль от продажи недвижимого имущества или прибыль от продажи движимого имущества. Так, продажа акций компании, которой преимущественно принадлежит недвижимое имущество, может трактоваться как доход от продажи самой недвижимости в стране-источнике.

- Продажа недвижимости или прибыль от продажи имущества постоянного представительства. Это имеет место, когда «гибридное лицо» (*hybrid entity*) осуществляет деятельность в другой стране, и все или часть его акций (долей) продаются. Одно государство рассматривает такую сделку как продажу акций (страна-источник не может облагать налогом), в то время как другое государство может посчитать, что лица не существует, а поэтому произошла продажа имущества постоянного представительства (без ограничений на налоговые права страны-источника).

Могут возникнуть ситуации, где один и тот же доход трактуется по-разному согласно внутреннему налоговому законодательству договаривающихся государств, с одной стороны, и налоговым соглашением между ними, с другой. К примеру, определенный тип привилегированных акций согласно законодательству Люксембурга подпадает под квалификацию долгового обязательства, а выплачиваемые по ним доходы трактуются в качестве процентов. Однако со-

гласно положениям налоговых соглашений, такой доход скорее всего, будет считаться дивидендами, что приводит к уплате налога у источника. Если бы доход квалифицировался как проценты, то налог у источника не уплачивался бы. Таким образом, Люксембург должен будет ответить на вопрос – должны ли платежи по привилегированным акциям подлежать налогообложению у источника по внутреннему законодательству как дивиденды, если данная квалификация предусмотрена налоговым соглашением? В настоящий момент, согласно мнениям, изложенным в профессиональной литературе (напр. Бруно Бернартс и проч. [165]) Люксембург не применяет подобную переквалификацию, применяя внутренние определения терминов и понятий, в данном случае термина «проценты».

Другим примером, из российской практики международного налогообложения, является ситуация, когда в российском закрытом паевом инвестиционном фонде недвижимости в качестве пайщика используется компания-нерезидент. Налоговый режим распределений из закрытого паевого фонда («ЗПИФ»), владеющего недвижимым имуществом, в адрес иностранного пайщика по российским налоговым правилам составляет облагаемый налогом у источника доход, в то время как в стране нахождения зарубежного пайщика данный доход может трактоваться либо в качестве дивидендов, либо в качестве дохода иностранного постоянного представительства (в обоих случаях может применяться налоговое освобождение). Квалификация же по налоговому соглашению, составленному согласно МК ОЭСР, не будет достаточно определенной, и вероятным ответом будет трактовка в качестве «других доходов», облагаемых налогом в стране резидентства. Именно поэтому Российская Федерация настояла на квалификации таких доходов в качестве «доходов от недвижимого имущества» согласно положениям ратифицированного в 2012 году Протокола к налоговому соглашению между Россией и Кипром 1999 г. [166].

Налоговые соглашения не могут устранить большинство из имеющихся на практике конфликтов квалификации. Это может привести как к двойному налогообложению, так и к полному отсутствию какого-либо налогообложения (*double non-taxation*). К примеру, если государство резидентства предоставляет возможность использования метода «освобождения» в отношении дохода из другого государства, но при этом такой доход не подлежит налогообложе-

нию в государстве-источнике в силу распределительных правил, то имеет место именно ситуация двойного неналогообложения (если только государства не предусмотрели положения о необходимости применения налога – *subject-to-tax clause*). Противоположная ситуация возникает, когда государство резидентства считает, что в силу распределительных правил только оно имеет право на налогообложение, в то время, как государство-источник считает, что доход может облагаться там, и эта ситуация может быть описана как неустраняемое двойное налогообложение.

Процесс квалификации происходит в два этапа – сначала в государстве-источнике для правильного применения соответствующего распределительного правила, а затем в государстве резидентства для правильного применения норм об устранении двойного налогообложения доходов резидента. В большинстве предполагаемых ситуаций квалификация должна быть одинаковой, но, как это показал выше К. Фогель, иногда может и различаться.

Голландский профессор и практикующий налоговый юрист Штефан ван Вегель обозначил такое различие как «позитивный конфликт квалификации» (*positive qualification conflict*) или ситуацию, когда возникает двойное налогообложение одного и того же вида дохода как результат применения к нему различных распределительных правил. Соответственно, обратная ситуация называется «негативным конфликтом классификации», которая ведет к отсутствию какого-либо налогообложения в обоих государствах по той же самой причине. Последние типы конфликтов могут быть искусственно созданы налогоплательщиками для избежания какого-либо налогообложения трансграничного дохода. В связи с этим возникает вопрос о том, насколько негативный конфликт классификации может быть рассмотрен как неправомерное использование международного договора. Практика государств сводится к тому, что для недопущения негативных конфликтов классификации необходимо вводить специальные «антиуклонительные» нормы в национальное законодательство, либо в сами тексты международных соглашений.

Налоговые соглашения часто используют те же самые термины, что и национальное законодательство, но их значения, как отмечает Н. Шелдон, могут различаться [167]. Что касается терминов, не определенных в соглашениях, то они могут иметь несколько значений. Во-первых, это значения, придаваемые термину

по законодательству обоих договаривающихся стран, то есть уже как минимум два различных значения. Во-вторых, может быть и третье, автономное значение, определяемое исходя из контекста международного соглашения. Если «внутреннее» значение термина отличается от «контекстного», а также от значения согласно законодательству другого государства, то возникает т. н. конфликт квалификации (еще используется термин «классификация», «категоризация» или «характеризация») в международном налоговом праве. Такой же конфликт возникает и тогда, когда один и тот же вид дохода квалифицируется по-разному в двух договаривающихся государствах. Эта ситуация может привести либо к двойному налогообложению, не устраняемому согласно международному налоговому соглашению, либо к двойному «неналогообложению».

Если налоговое соглашение содержит определение используемого термина, то проблема квалификации решается просто, поскольку подлежит использованию именно данное определение, а не значение, используемое во внутреннем праве обоих государств. Примерами являются определения терминов, данные в статье 3 МК ОЭСР, а также определения, содержащиеся в статьях 6, 10, 11, 12 и других. Аналогичное решение применяется, если налоговое соглашение содержит явную отсылку к законодательству одного из государств (но не обоих). Во всех остальных ситуациях проблемы квалификации не могут быть решены только на основе налогового соглашения, и для этих случаев К. Фогель приводит следующие альтернативные возможности решения [168]:

- Квалификация *“lex fiori”* – каждое государство применяет свое внутреннее право для квалификации терминов и понятий.
- Квалификация страны-источника является главенствующей, то есть оба государства квалифицируют термины согласно законодательству государства-источника.
- Автономная квалификация – оба государства стремятся установить последовательную и нейтральную квалификацию, вытекающую из контекста налогового соглашения.
- Квалификация согласно правилам страны резидентства (менее приемлемое решение).

Наконец, сама МК ОЭСР и созданные на ее основе налоговые соглашения содержат свой метод разрешения конфликтов квалификации, который является комбинацией методов (2) и (3),

предложенных К. Фогелем выше – а именно, параграф 2 статьи 3 МК ОЭСР.

Положение статьи 3(2) МК ОЭСР устанавливает правило толкования терминов международного договора, не определенных в нем. Согласно этому правилу, государство использует те значения, которые установлены во внутреннем законодательстве, если иное не вытекает из контекста. То есть это правило предоставляет выбор между значением, установленным национальным правом, и автономным, или независимым от него, значением. Автономное значение, основанное на контексте, направленное на достижение обычного толкования, является предпочтительным, но не всегда возможным на практике. Большинство государств для удобства предпочитают применять свое внутреннее толкование при применении международного договора. Кроме того, зачастую применение внутреннего значения термина в большей степени отражает их фискальные интересы. При этом если термин не определен в налоговом законодательстве государства, но в иных отраслях, например административного или хозяйственного права, то такие определения не могут применяться для целей статьи 3(2) МК ОЭСР. Для таких ситуаций следует искать решения в области автономной квалификации.

IV. Роль судебной практики в толковании международных налоговых соглашений

Вопрос о том, насколько иностранные судебные решения имеют значение при рассмотрении вопросов, относящихся к толкованию налоговых соглашений, является одним из самых обсуждаемых в современном международном налоговом праве. Несколько лет назад этой теме был посвящен семинар, проходивший в Бельгии в рамках недавнего Конгресса Международной Фискальной Ассоциации в 2008 г. Результаты семинара были кратко обобщены Брайаном Арнольдом [169]. Релевантность иностранных решений может подпадать под категорию «вспомогательных средств толкования» согласно статье 32 Венской конвенции. Это особенно важно для стран – партнеров по международному налоговому соглашению ввиду необходимости единообразного толкования его положений обеими странами. Принцип единого толкования должен быть соотнесен с толковательным правилом параграфа 2 статьи 3 МК ОЭСР. Как отмечается в Комментариях к этой статье, частью контекста

является значение термина согласно праву другого договаривающегося государства, что само по себе может включать и судебные решения этого государства. [170]

По поводу самой возможности использования решений судов различных стран в качестве способа толкования норм двусторонних налоговых соглашений характерной является позиция суда в Индии в решении *CIT v. Vishakhapatnam Port Trust* [171]. Судья указал следующее: «ввиду того, что стандартная Модельная конвенция ОЭСР используется в различных странах, то возникла новая область общего «международного налогового права», находящаяся в стадии формирования. Любое лицо, интерпретирующее налоговое соглашение, должно теперь принимать во внимание судебные решения и согласования во всем мире, относящиеся к аналогичным соглашениям. Достижение единообразия в интерпретации правил после их международного признания является настолько же важным, как и устранение разночтений. Поэтому решения, выносимые судами в других странах, либо согласования, выдаваемые налоговыми органами, являются релевантными». Толкование, данное индийским судом, не является единственным случаем данного утверждения. Вопросам толкования двусторонних конвенций, включая возможности использования для этого судебных решений, принятых в других странах, было уделено немало внимания в многочисленных судебных решениях в Великобритании и других странах общего права.

Некоторые суды не ограничились отсылкой к судебным решениям государств-партнеров по соглашениям. П. Брандштеттер ссылается в своей вышеупомянутой статье на примеры, когда Федеральный апелляционный суд Канады сослался на судебные решения в США, в которых Суд пытался истолковать налогового соглашения между США и Китаем (*Quig Gong Kli v. The Queen*); а также на судебное решение в Великобритании, касавшееся международного соглашения между США и Канадой (*The Queen v. Bank of Nova Scotia*) [172]. В решении *Canadian Pacific Ltd. v. The Queen* Апелляционный суд Канады отметил: «Хотя является верным, что данный Суд имеет полномочия по толкованию налоговой конвенции и протокола между США и Канадой, и он ни в коей мере не связан толковательной позицией, которую занимает Казначейство США, результат был бы неблагоприятным, если оно бы толковалось по-разному в обеих странах,

приводя к двойному налогообложению» [173]. Новозеландский суд в решении *CIR v. United Dominican Trust* цитировал решение Федерального Финансового Суда Германии в деле, касающемся налогового соглашения между Новой Зеландией и Великобританией [174]; а Налоговый Суд США в решении *Taisei Fire and Marine Insurance Co. Ltd. v. Commissioner*, интерпретируя налоговое соглашение между США и Японией, ссылаясь на немецкое судебное решение, касавшееся налогового соглашения между Германией и Нидерландами [175].

По общему правилу, установленному судами Великобритании, решения иностранных судов должны применяться с определенной осторожностью, поскольку принципы толкования Венской конвенции, равно как и значения терминов по внутреннему праву, могут различаться. Так, в деле *Fothergill v. Monarch Airlines* [176] суд Палаты Лордов Великобритании сказал, что «решения иностранных судов касательно интерпретации конвенции или текста международного договора зависят от авторитета и репутации соответствующего суда ... наши суды должны будут вырабатывать свою судебную практику совместно с судами других стран в зависимости от конкретного дела ...».

Недопустимость применения строго буквального подхода для толкования международного договора была отмечена в нескольких британских судебных постановлениях. Так, в английском деле *Memec plc v. IRC* [177] апелляционный суд указал, что «буквальное толкование не будет соответствовать целям положений настоящего соглашения». Далее в этом же деле судьи отметили возможность использования истории составления и подготовительных материалов при составлении акта (*travaux préparatoires*), судебных решений иностранных судов и письменных работ признанных юристов для целей толкования соглашений. Но такие средства, по их мнению, должны использоваться лишь как вспомогательные и не могут служить заменой положений самих соглашений, и их использование судами является добровольным, но не обязательным.

Аналогичные принципы изложены в другом британском деле *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG* [178]: «необходимость уделять внимание в первую очередь обычному значению терминов соглашений, или конструированию значений слов согласно их общеупотребительному смыслу

или их прямому значению, должна быть только отправной точкой или первоначальным руководством, но не являться препятствием на пути к применению международных договоров, то есть поиску истинного намерения договаривающихся сторон в использовании языка, примененного ими».

Толкование как норм внутреннего права, так и норм международного договора является компетенцией суда того государства, в котором рассматривается спор. Однако принципы толкования норм международного договора, как отмечено выше, отличаются от норм толкования внутреннего налогового законодательства. Еще в первом из двух дел с участием *Commerzbank* в 1990 году, а именно *Commissioners of Inland Revenue v. Commerzbank AG* [179] судья Высокого суда (*High Court*) Маммери суммировал в шести параграфах принципы и подходы к толкованию налоговых соглашений, ранее уже озвученные в деле *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd.* и других:

«(1) Необходимо в первую очередь установить точный смысл слов, используемых в соответствующей статье конвенции, учитывая то, что «рассмотрение цели акта всегда является легитимной частью интерпретации». Сугубо буквальный подход не является приемлемым в формировании законодательства, которое вводит в действие или инкорпорирует международный договор. Буквальное толкование не будет соответствовать целям отдельных статей или международному договору целиком. Если положения какой-либо статьи Конвенции противоречивы, возможно устранить данное противоречие путем применения целевого толкования конвенции, рассматривая её целостно, с учетом языка её составления.

(2) Процесс интерпретации должен принимать во внимание тот факт, что язык международного договора не был составлен британскими парламентскими специалистами по написанию текстов законов. Текст договора не только не составлен на обычном английском профессиональном языке, но и также не предназначен для использования английскими судьями. Он адресован гораздо более широкой и разнообразной юридической аудитории, чем акт парламента, который имеет дело исключительно с ситуацией внутреннего права. Его надлежит толковать, как это изложено в (...) *James Buchanan & Co Ltd v. Babco Forwarding & Shipping (UK) Ltd.* [180] (...) «без ограничений, установленных техниче-

скими правилами английского права, или правилами английских прецедентов, однако согласно общепринятым принципам и нормам».

(3) Среди данных принципов существуют общие принципы международного права, в настоящее время установленные в статье 31(1) Венской конвенции о праве международных договоров, а именно «договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора». Схожий принцип был высказан, но несколько другими словами, в [учебнике международного права – прим. авт.] *McNair “Law of Treaties”* (1961) (...), где утверждается, что задача применения, или конструирования, или интерпретации международного договора есть «обязанность придания значения выраженным намерениям сторон, то есть их намерениям, выражающимся в словах, используемых ими в свете всех имеющих значение обстоятельств». Также отмечено (...), что ссылки на необходимость в первую очередь придания значения «обычным терминам» международного договора или конструирования слов согласно их обычному и общепотребительному значению, или их «натуральной значимости», является отправной точкой или первоочередным руководством к действию, и недопустимо исказить существенную задачу по применению договора, то есть установление истинных намерений договаривающихся сторон, с использованием языка, употребленного в них.

(4) Если данный подход к статье [договора] оставляет значение соответствующего положения неясным или противоречивым, либо ведет к заведомо абсурдному или неразумному результату, то возможно обращение к «дополнительным средствам толкования», включая подготовительные материалы (...), согласно статье 32 Венской конвенции, которая вступила в силу после заключения данного соглашения об избежании двойного налогообложения, но которая кодифицировала уже существующие принципы международного публичного права.

(5) Последующие комментарии к конвенции или международному договору имеют значение в зависимости от убедительности доводов. Аналогично, решения иностранных судов касательно интерпретации конвенции или текста договора зависят от репутации и статуса соответствующего суда.

(6) Вспомогательные материалы к международному договору, такие как подготовительные материалы (*travaux préparatoires*), решения иностранных судов и научные тексты правоведов не могут замещать собой изучение терминов конвенции. Их использование остается на усмотрение, не является обязательным, и зависит, к примеру, от релевантности данных материалов и их значимости».

Если суммировать принципы толкования, изложенные в деле *Commerzbank AG* судьей Уокером, то они следующие:

- Подход к толкованию должен быть целевым.
- Он должен быть интернациональным, а не исключительно английским.
- Он должен учитывать статью 31(1) Венской Конвенции.
- Допустимо обращение за помощью к вспомогательным средствам толкования, таким как *travaux préparatoires*; последующие комментарии и решения иностранных судов могут иметь только убеждающее значение.
- Обращение к *travaux préparatoires*, международным судебным решениям и публикациям юристов остается на усмотрение и не является обязательным. Апелляционный суд признал официальный Комментарий к последовательно изданным версиям МК ОЭСР в качестве вспомогательных средств толкования: см. *Sun Life Assurance Co of Canada v. Pearson*.

В том случае, когда налоговое решение суда какой-либо страны содержит убедительный анализ, затрагивающий международный контекст положений международного налогового соглашения, то результаты толкования могут представлять собой ценность для толкования иных налоговых соглашений, которые содержат идентичные текстовые формулировки и положения, основанные на модельных нормах ОЭСР и ООН. И даже несмотря на то, что судебные решения одной страны не имеют обязательной силы в отношении других стран, они тем не менее играют критическую роль в формировании и дальнейшем разъяснении системы международных налоговых соглашений, оперирующих схожей международной налоговой терминологией.

V. Толкование международных налоговых соглашений в Российской Федерации

Достаточно определенной является позиция по поводу необходимости толкования между-

народных договоров в соответствии с Венской конвенцией и в Российской Федерации. Пункт 10. Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 10 октября 2003 г. № 5 гласит «... разъяснить судам, что толкование международного договора должно осуществляться в соответствии с Венской конвенцией о праве международных договоров от 23 мая 1969 года (раздел 3; статьи 31–33)». Таким образом, правила толкования, содержащиеся в ст. 31 и ст. 32 Венской конвенции, будучи частью международного договора Российской Федерации, являются юридически обязательными для российских судов. Положения Венской конвенции как международного договора Российской Федерации действуют в ней непосредственно [181]. Данная позиция была многократно подтверждена судебной практикой последних лет, в том числе на уровне Высшего

Арбитражного Суда РФ [182] и Конституционного Суда РФ. [183]

Вместе с тем, на практике толкование российских налоговых соглашений во многих судебных решениях нельзя назвать единообразным и общим. Кроме того, к сожалению, суды не вполне правильно понимают контекст, а также объект и цель налоговых соглашений. Типичным примером отсутствия единого подхода и множественность точек зрения судов просматривается на примере решений, касающихся норм статьи 269.2-4 Налогового Кодекса РФ о «недостаточной капитализации». Из многих судебных решений мы видим противоречивое толкование судами норм налоговых соглашений о «недискриминации», а также положений Протоколов к налоговым соглашениям, однако детальный анализ данных положений выходит за рамки настоящей работы. [184]

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Лукашук И.И.. Международное право. Общая часть. Издание 3-е, переработанное и дополненное. Волтерс Клувер 2005, С. 122 [http://lib.lunn.ru/KP/Sovremenniki/lukashuk_1.pdf].
2. Юридический словарь, Том 2, М., под ред. П.И. Кудрявцева, Государственное издательство юридической литературы, 1956.
3. Лукашук И.И., Современное право международных договоров, М., Волтерс Клувер, 2004, С. 610.
4. György Haraszti “Some Fundamental Problems of the Law of Treaties”, Budapest, 1973, P. 18, 29.
5. Венская конвенция о праве международных договоров. Принята 23 мая 1969 г. [http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/law_treaties.shtml].
6. Статья 26 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г.
7. Ned Shelton, “Interpretation and application of double tax treaties”, Tottel Publishing, 2007. P. 165.
8. Worldwide Corporate Tax Guide, Ernst & Young, 2015, pp. 842.
9. RStBl 1399/ 1401 (regarding German treaty with Switzerland); 1938 RStBl 937 (regarding German treaty with Italy); 1940 RStBl 809, 810 (regarding German treaty with Switzerland). K.Vogel: Double Tax Treaties and Their Interpretation, P. 25 (ref. 104).
10. Debatin, “Auslegungsmaximen zum Internationalen Steuerrecht”, 1969; K.Vogel: Double Tax Treaties and Their Interpretation, (ref. 105).
11. Debatin, “Auslegungsmaximen zum Internationalen Steuerrecht”, P. 26.
12. А.Н. Талалаев, «Венская конвенция о праве международных договоров. Комментарий», М., «Юридическая литература» 1997, С. 82.
13. “Competence of Assembly regarding admission to the United Nations, Advisory Opinion: I.C.J. Reports 1950”, International Court of Justice, Reports 1950, pp. 8, 196, 199 [www.icj-cij.org/docket/files/9/1883.pdf].
14. Международные налоговые правила, Р.А. Шепенко, М., Юрлитинформ, 2012, С. 482.
15. J.F. O’Connor, Good Faith in International Law, Dartmouth Publishing Company Limited, England, 1991, p. 124
16. B. Cheng, General Principles of Law as applied by International Courts and Tribunals, Cambridge, 1953 (Reprinted in 1987), pp. 107, 113, 115-116, 121-136.
17. UN International Law Commission, Yearbook of the International Law Commission. 1966. Vol. II. pp. 220, 221;
18. Brownlie I. Principles of Public International Law. 7th ed. (2008), p. 631.

19. Competence of the General Assembly for the Admission of a State to the United Nations. Advisory Opinion of March 3d, 1950, ICJ Reports. 1950, p. 8 [<http://www.icj-cij.org/docket/files/9/1883.pdf>].
20. Asif H. Qureshi "The Public International Law of Taxation", p. 135-153.
21. Вайпан В.А., Вайпан Г.В., Ивлиева А.Г., Компетенция российского арбитражного суда рассматривать иск к иностранному юридическому лицу, действующему на территории Российской Федерации через аккредитованное представительство иностранной дочерней компании, «Право и экономика», 2011, № 7 [<http://justicemaker.ru/view-article.php?id=12&art=24567>].
22. Case Concerning the Temple of Preah Vihear (Cambodia v. Thailand), Merits, [1962]
23. «Anglo-Iranian Oil Co. case (jurisdiction), Judgement of July 22d, 1952: I.C.J. Reports 1952, p. 93.» [<http://www.icj-cij.org/docket/files/16/1997.pdf>]
24. Klaus Vogel, "Double Taxation Conventions", P. 37, para.70.
25. "Thiel v. Federal Commissioner of Taxation" [<http://law.atolaw.gov.au/atolaw/index.htm>].
26. Ostime (Inspector Of Taxes) v. Australian Mutual Provident Society [1958][<http://indiankanoon.org/doc/1408736>].
27. Union Of India And Anr v. Azadi Bachao Andolan And Another [2003].
28. IBFD International Tax Glossary, 6th Ed. 2009, P. 93.
29. Обмен Нотами 15 февраля 1994 года между Чрезвычайным и Полномочным Послом Соединенного Великобритании и Северной Ирландии в Российской Федерации и Заместителем Министра Иностранных Дел Российской Федерации [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13981/?frame=2] © КонсультантПлюс, 1992-2014.
30. Совместный разъяснительный меморандум к Соглашению об избежании двойного налогообложения между Нидерландами и Бельгией 5 июня 2002 г., вступившего в силу в 2003 г. Этот Совместный меморандум был выпущен как приложение к ратификационным документам (Joint explanatory memorandum of the Belgium–Netherlands DTC of 5 June 2002 is annexed to the Bill of ratification (Parl. Doc, Senate, 2002–2003, no. 2-1293, 2).) меморандум См. подробнее см. IFA Cahiers, 2010. Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Marc Bourgeois; Edoardo Traversa - Belgium Report, footnote 92, P. 142.
31. Перечень действующих налоговых соглашений США и «Технических разъяснений» к ним содержится в сети интернет по адресу: [<http://www.unclefed.com/ForTaxProfes/Treaties>]; [<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>]
32. Agreed Minutes. A Russian delegation of the Ministry of Finance and the Ministry of Taxes and Levies and a German Delegation of the Federal Ministry of Finance met in Berlin on 25th and 26th September 2001 for discussions of problems related to application of the Agreement for the Avoidance of Double Taxation (DTA) dated 29th May 1996
33. Agreed Minutes. The negotiations for application of the provisions of the Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Cyprus for the avoidance of double taxation in respect of taxes on income and capital of 5.12.1998, held in Moscow 30 and 31 October 2001 (Done in Moscow on 31 October 2001); Agreed Minutes. A delegation of the Republic of Cyprus ... and a delegation of the Russian Federation ... met in Nicosia on July 10th and 11th 2000, for consultations concerning the application of particular provisions of the Agreement between the two States for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and Capital of 5.12.1998; Detailed Minutes of the consultations concerning the applications of particular provisions of the Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Cyprus for the avoidance of double taxation in respect of taxes on income and capital. Held in Nicosia on 8-10 August 2001.
34. Agreed Minutes [The delegations of France and Russia ... met in Paris on ... 22 January 2001, to resolve the difficulties related to the implementation of the French-Russian tax convention of 26 November 1996, entered into force on 8 February 1999, replacing the convention of 4 October 1985 which bound USSR to France].
35. Письмо Минфина РФ от 19.06.2002 №23-2-12/10-839 (о применении Соглашения между РФ и Францией); Письмо Министерства РФ по налогам и сборам от 6 февраля 2004 года № 23-1-10/9-419@ «О применении Соглашения между РФ и Федеративной республикой Германия

- об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 29.05.1996; Письмо Минфина РФ от 10 ноября 2014 г. N 03-08-13/56523: “Обращаем внимание, что согласованное толкование положений Соглашения доведено до налоговых органов Российской Федерации (письмо Минфина России от 11.12.2003 N 04-06-06/Германия) письмом МНС России от 06.02.2004 N 23-1-10/9-419@; Письмо Минфина РФ от 4 марта 2013 г. N 03-08-05/6423: “(...) Согласованное единообразное толкование положений Соглашения закреплено в Меморандуме о взаимопонимании от 26.09.2001, составленном на английском языке. В свою очередь, содержание указанного Меморандума изложено в Информационном сообщении [письмо МНС России от 06.02.2004 N 23-1-10/9-419@] об отдельных вопросах применения Соглашения, размещенном на официальном сайте Минфина России (minfin.ru) в подразделе «Разъяснение положений международных соглашений» раздела «Международные налоговые отношения». Письмо Министерства РФ по налогам и сборам от 12 февраля 2004 г. N 23-1-10/4-497@ «О применении Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998».
36. Подробнее см. Официальное опубликование нормативных правовых актов. Н.Я. Соколов, К.С. Кармадонов. Изд-во Проспект, 2013.
 37. Ссылка на Меморандум от 10.08.2001 о применении некоторых положений соглашения с Кипром: Девятый Арбитражный Апелляционный Суд, Постановление от 22 июня 2011 г. № 09АП-14151/2011-АК; ссылка на Письмо Минфина РФ от 19.06.2002 №23-2-12/10-839: Федеральный Арбитражный Суд Московского Округа от 20 мая 2003 г. дело N КА-А41/2940-03; ссылка на письмо Министерства РФ по налогам и сборам от 6 февраля 2004 года № 23-1-10/9-419@: например, Конституционный Суд Российской Федерации Определение от 24 марта 2015 г. N 695-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого Акционерного Общества «Гурово-Бетон» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 НК РФ; Девятый Арбитражный Апелляционный Суд Постановление от 28 августа 2012 г. N 09АП-26461/2012.
 38. Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties under international law. IBFD, Doctoral Series. Academic Council. 2004, P. 431-432.
 39. Yearbook of International Law Commission 1966 Volume II., P. 221 [http://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_1966_v2.pdf]
 40. Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties under international law, P. 434
 41. Klaus Vogel, “Double Taxation Conventions” P. 37, параграф 69.
 42. Burghardt vs. Commissioner 80 Tax Court 705 (1983).
 43. Klaus Vogel, “Double Taxation Conventions” P. 37, параграф 69a.
 44. Crown Forest Industries Ltd. v. Canada [1995] 2 S.C.R. 802 [<http://scc.lexum.org/en/1995/1995scr2-802/1995scr2-802.html>].
 45. Gladden Estate v. The Queen [1985] 1 CTC 163 (FCTD) at P. 166-167.
 46. Commissioners of Taxation v. Lamesa Holdings BV [1997] 785 FCA [<http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/cases/cth/FCA/1997/785.html?&nocontext=1>].
 47. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed version of 15 July 2014). Introduction, Para 7
 48. OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital (1977), Introduction, P. 5.
 49. Philip Baker “Double Taxation Conventions and International Tax Law (2d Ed.) 1994, p. 5, par. C-28.
 50. Maximov v. United States, 373 US 49 [1963].
 51. Thiel v. Federal Commissioner of Taxation [1990] 171 CLR 338. [<http://policy.mofcom.gov.cn/enservice/fcaseEN!fetch.action?id=CDFE5206-DEEE-48F7-9742-A14D85D29773>]
 52. Christopher McGimpsey and Michael McGimpsey Plaintiffs v. Ireland, An Taoiseach and Others Defendants [S.C. No. 314 of 1988]
 53. Fothergill v Monarch Airlines Ltd - House Of Lords [1981] AC 251 [<http://www.jus.uio.no/lm/england.fothergill.v.monarch.airlines.hl.1980>]
 54. Аналогичная аргументация содержится также в постановлениях Melford Development v. R [1982] (Canada); CIR v. JFP Energy Inc.[1990] (New Zealand); IRC v. Commerzbank AG

- [1990] (United Kingdom); *FTC v. Lamesa Holdings BV* [1997] (Australia); *Chong v. FCT* [2000] (Australia).
55. *James Buchanan & Co Ltd v. Babco Forwarding & Shipping (UK) Ltd* [1977], *StagLine Ltd. v. Foscolo Mango & Co Ltd.* [1932] AC 328, P. 350.
 56. Ned Shelton, "Interpretation and application of double tax treaties", P.164-165.
 57. A. Holding ApS, para. 3.4.2. and 3.4.3. Federal Tribunal, 28 November 2005, A. Holding ApS, 2A.239/2005 = ITLR 8 (2006), pp. 536-562.
 58. Administrative Court, 26 July 2000, N. AG, 97/14/0070; ITLR 2 (2000), pp. 884-901.
 59. Administrative Court, 9 December 2004, IFSC Dublin Docks, 2002/14/0074.
 60. *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 802
 61. YBILC 1966, Vol. II/2, Commentary to Art. 32, m.no. 20. (footnote 62) in Brandstetter, Patricia (2010) *The Substantive Scope of Double Tax Treaties - a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions*. Doctoral thesis, WU Vienna University of Economics and Business [<http://epub.wu.ac.at/2019/1/Brandstetter.pdf>].
 62. McNair, *The Law of Treaties* (Oxford: Clarendon Press, 1961) Chapter XXXIII, pp. 411 – 423.
 63. IBFD *International Tax Glossary*, 6th Ed. 2009, p. 451.
 64. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.
 65. Convention between the Republic of Hungary and the Republic of Kazakhstan for the avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital (effective of 1 January 1997); Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Poland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention Of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income (effective of 1 January 2004).
 66. Agreement between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Turkey for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income (effective of 1 January 1989).
 67. Ned Shelton, "Interpretation and application of double tax treaties" P. 166-167.
 68. OECD Committee on Fiscal Affairs. [<http://www.oecd.org/ctp/newchairoftheoecdscomiteeconfiscalaffairs.htm>].
 69. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.
 70. Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84.
 71. Annex. Recommendation of the OECD Council Concerning The Model Tax Convention On Income and On Capital (Adopted by the Council on 23 October 1997).
 72. OECD Model Tax Convention. Condensed Version (2010), Introduction, par. 3, P. 7.
 73. OECD Model Tax Convention. Condensed Version (2010), Introduction, par. 29, p. 14.
 74. Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under international law*. IBFD, Doctoral Series. Academic Council. 2004, P. 439.
 75. Philip Baker "Double Taxation Conventions and International Tax Law", P. 13 – 14.
 76. Kees van Raad, *Interpretatie van belastingsverdragen*. 47 MBB 2/3, 1978, pp. 49-56.
 77. Kees van Raad, *Het nationale recht bij de uitlegging van belastingverdragen*, in: J.F.M. Giele et al. (ed). *Van wet naar recht, opstellen aangeboden aan Prof. Mr. J.P. Scheltens*, Kluwer, Deventer, 1984, P. 162.
 78. Kees van Raad, *Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts*, 36 *European Taxation*, 1996, P. 4 .
 79. John Avery Jones et al. *The Interpretation of tax treaties with particular reference to Art. 3(2) of the OECD Model Convention*. (Part I and II), *British Tax Review*, 1984).
 80. Michael Lang, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (Kluwer Law International, 2000) pp. 20 – 28.
 81. *Convention Between The United States Of America And The Republic Of Austria For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income*, signed in Vienna on May 31, 1996. Memorandum Of Understanding. Re Interpretation of the Convention. [<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/austria.pdf>].

82. TR 2001/13. Australian Taxation Office. Taxation Ruling. Income tax: Interpreting Australia's Double Tax Agreements.
83. Klaus Vogel. Double Tax Treaties and Their Interpretation. Berkeley Journal of International Law, Vol. 4, Iss. 1 [1986], P. 41. [<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>].
84. Klaus Vogel. Double Tax Treaties and Their Interpretation, P. 42.
85. Klaus Vogel, The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, 54 IBFD Bulletin 12, 2000, pp. 612-616.
86. Frank Engelen, Interpretation of Tax Treaties under international law , P. 445.
87. Лукашук И.И. Современное право международных договоров. Том 2. М. Волтерс Клувер, 2006, С. 94.
88. Р.А. Каламкарян, «Эстоппель в международном публичном праве», М. 2001, С. 8.
89. Georgia v. South Carolina-497 U.S. 376 [1990].
90. Case Concerning the Temple of Preah Vihear (Cambodia v. Thailand), Merits, [1962] I.C.J. Rep. 6; Note, 56 Am. J. INT'L L. 1033 (1962); Note, 11 INT' & COMP. L.Q. 1183 (1962). [<http://www.icj-cij.org/docket/index.php?sum=284&p1=3&p2=3&case=45&p3=5>]
91. PCIJ. 1993 Series A/B No. 53. P. 70 [http://www.icj-cij.org/pcij/serie_AB/AB_53/01_Groenland_Oriental_Arret.pdf]
92. Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties under international law, P. 136.
93. E. van den Bruggen, "Good Faith" in the Application and Interpretation of Double Tax Conventions, BTR 1, 2003, P. 43.
94. John Avery Jones et al. The Interpretation of tax treaties with particular reference to Art. 3(2) of the OECD Model Convention. P. 93.
95. Michael Lang, Later Commentaries to OECD Model Convention Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties (Intertax, Vol. 25, issue 1, 1997).
96. Klaus Vogel, "The Influence of the OECD Model Commentaries on Treaty Interpretation» (IBFD Bulletin, December 2000), P. 615.; Martin M.J. Ellis, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel (IBFD Bulletin, December 2000), P. 617.
97. Klaus Vogel, "The Influence of the OECD Model Commentaries on Treaty Interpretation», P. 612
98. Philip Baker "Double Taxation Conventions and International Tax Law , P. 28-31.
99. Richard J. Vann, "International Aspects of Income Tax", in Tax Law Design and Drafting (volume 2; International Monetary Fund: 1998; Victor Thuronyi, ed.) P. 11 [<https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch18.pdf>]
100. Протокол от 7 июня 2004 года к Соглашению от 7 июня 2004 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских Соединённых Штатов об Избегании Двойного Налогообложения в Отношении Налогов на Доходы. Пункт 8. [<https://www.nalog.ru/html/docs/conv/Mexico.pdf>].
101. Prevost Car Inc. v. Canada 2009 FCA 57 [2010] 2 F.C.R. 65, [9].
102. Taisei Fire and Marine Insurance Co., Ltd et al v. Commissioner [1995] 104 TC 535.
103. R. v. Melford Developments Inc., [1982] 2 S.C.R. 504.
104. Stephen R. Richardson and James W. Welkoff, The Interpretation of Tax Conventions in Canada, Canadian Tax Journal (1995), Vol. 43, No. 5, p. 1769.
105. The Income Tax Conventions Interpretation Act (R.S.C., 1985, c. I-4) [<http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/I-4.pdf>].
106. Prevost Car Inc. v. Canada 2009 FCA 57 [2010] 2 F.C.R. 65,
107. OECD MTC (2010), Introduction, paras 33, 34.
108. OECD MTC (2010), Introduction, paras 35, 36.
109. Philip Baker, Double Taxation Conventions 3rd Edition (2001) paras. E-1 to E-35.
110. IBFD International Tax Glossary, 6th Ed. 2009, P. 148.
111. OECD MTC (2010), Article 3 paragraph 1b).
112. Burghardt v. Commissioner [1983] в США и Ducking v. Gollan [1965] в Великобритании.
113. Klaus Vogel, "Double Taxation Conventions" С. 124-126.
114. Roy Rohatgi "Basic International Taxation. Second Edition. Volume 1. Principles" Taxmann, 2008, Pp. 50-52.

115. Peter Harris, David Oliver, *International Commercial Tax*, Cambridge University Press, 2010, p. 37.
116. Подробнее об «эстоппеле» см. “Dic.Academic.Ru” (Финансовый словарь): [http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/19574].
117. *Smallwood v. RCC* (2008) 10 ITLR 574 (SC), para. 99.
118. *The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs v. FCE Bank Plc* [2011] [UKUT 420 (TCC)] [http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/HMRC_v_FCE_Bank_Plac.pdf]; *FCE Bank plc v Revenue and Customs Commissioners* [2012] EWCA Civ 1290 [<https://www.pumptax.com/wp-content/uploads/old/documents/FCE171012.pdf>]
119. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), OECD Publishing, Paris. Introduction, par. 29, p. I-9 [DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-en>].
120. *Sun Life Assurance Co of Canada v. Pearson* (H M Inspector of Taxes) [1986]. [<http://www.lawgazette.co.uk/news/sun-life-assurance-co-canada-v-pearson-inspector-taxes>].
121. *NEC Semi-Conductors Ltd. and others v. Inland Revenue Commissioners* [2003] EWHC 2813 (Ch). [<http://lexisweb.co.uk/cases/2003/november/nec-semi-conductors-ltd-and-others-v-inland-revenue-commissioners>].
122. *Boake Allen Limited and others (Appellants) v. Her Majesty’s Revenue and Customs (Respondents)* [2007] UKHL 25 [<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldjudgmt/jd070523/boake.pdf>].
123. *UBS AG v. Revenue And Customs* [2010] UKFTT 366 (TC). [<http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2010/TC00648.html>].
124. *Smallwood and Smallwood, Trustees of the Trevor Smallwood Trust v. Commissioners for Revenue and Customs* [2008] UKSPC SPC0069 [<http://db1.spiderline.com/exec/search?q=smallwood&a=100053>].
125. *Sun Life Assurance Co of Canada v. Pearson* [1984] STC 461, P. 510 – 511.
126. *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd* [1981] AC 251 (HL), P. 287.
127. Варшавская конвенция 1929 года для унификации некоторых правил, касающихся международных воздушных перевозок (в ред. изменений, внесенных Гаагским протоколом от 28 сентября 1955 г.).
128. *Her Majesty The Queen v. Crown Forest Industries Limited* [1995] 2 S.C.R. 802 [<http://scc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/en/item/1271/index.do>].
129. *United States of America, v.A. L. Burbank & CO., Ltd., and Bank of Tokyo, Ltd., and Westward Shipping, Ltd.* [1975] 75-2 USTC P 9795 [<https://bulk.resource.org/courts.gov/c/F2/525/525.F2d.9.16.68.74-2342.74-2470.74-2359.html>].
130. *Cudd Pressure Control Inc. v. The Queen* [1999] 98 DTC 6630 (FCA) [http://decisions.fca-caf.gc.ca/en/1998/a-369-95_6778/a-369-95.html].
131. *CIR v. JFP Energy Inc.* [1990] 14 TRNZ 617.
132. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.
133. BNB 1992/379* Hoge Raad, 2 September 1992.
134. History of Tax Treaties Database [<http://www.taxtreatieshistory.org>].
135. [<http://www.oecd.org/tax/treaties>].
136. Brandstetter, Patricia (2010) *The Substantive Scope of Double Tax Treaties-a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions*. Doctoral thesis, WU Vienna University of Economics and Business [<http://epub.wu.ac.at/2019>], P. 15.
137. Danish Administrative Tax Court, Case No. 1985-5-173, decision of 22 May 1985; *Fothergill v. Monarch Airlines* [1981] AC 251.
138. US Supreme Court, *Zicherman v. Korean Air Lines Co.*, 516 U.S. [1996] P. 226
139. *Estate of Burghardt v. Commrs.* (1983) (US); *IRC v. Exxon Corp.* [1982] (UK); *Union Texas Petroleum Corp. v. Critchley* [1988] (UK); *The Queen v. Melford Developments Inc.* [1982] (Canada).
140. OECD MTC (2010), Commentary to art. 3(2) paragraph 2, sections 11-13 (P. 70).
141. H. Shannon, *US Income Tax Treaties, Reference to Domestic Law for the Meaning of Undefined Terms* (Intertax, 1989) P. 157.

142. John Avery Jones et al. The Interpretation of tax treaties with particular reference to Art. 3(2) of the OECD Model Convention. (Part I and II), P. 100.
143. OECD Model Tax Convention (2000) Commentary to Art. 23, paras 32.1. – 32.7.
144. Klaus Vogel, “Double Taxation Conventions”, Article 3, m.no 61-74.
145. Leonhard Andra and Partner GmbH v. CIT [2000] [<http://indiankanoon.org/doc/850000>].
146. Klaus Vogel, Double Tax Treaties and Their Interpretation, 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1 (1986), P. 27. [<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>].
147. OECD, Fiscal Committee, Minutes of the 21st Session held in Paris on Tuesday 28th, Wednesday 29th, Thursday 30th September, and Friday 1st October, 1965, FC/M(65)3, Paris, 22nd October 1965, P. 3 (“General Remarks”)
148. OECD Model Convention Commentary (2010), Condensed version, Art. 2, par. 12, P. 81.
149. Frank Engelen, Interpretation of Tax Treaties under international law. P. 482.
150. Roy Rohatgi “Basic International Taxation, P. 50.
151. John Avery Jones, The One True Meaning of a Tax Treaty (IBFD Bulletin, June 2001), pp. 220-224.
152. Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Часть I., М.: Юрлитинформ, 2012, С. 126.
153. M. Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) P. 105.
154. Письмо Минфина России от 06.12.2002 г. № 04-06-05/1/35). [http://taxpravo.ru/novosti/statya-55832-tolkovanie_termina_laquopryamoe_vlojenieraquo_v_soglashenii_s_kiprom_].
155. Memorandum of Understanding, May 15, 1989. U.S. – India Tax Treaty Memorandum of Understanding Concerning Fees For Included Services In Article 12 [<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/india.pdf>].
156. Подпункты а) и б) пункта 1 статьи 3 Модельной Конвенции ОЭСР 2010.
157. Klaus Vogel, “Double Taxation Conventions”, P. 209, Note 60a.
158. OECD Model Convention Commentary (2010), Condensed version, Art. 3, par. 2.
159. Подпункт 32.3. Комментария к статье 23 МК ОЭСР (2010).
160. Klaus Vogel. Double Tax Treaties and Their Interpretation, P. 60.
161. Roy Rohatgi “Basic International Taxation. Volume 1. Principles”, P. 52.
162. Boulez v. Commissioner 83 T.C. 584 [1984] [<https://casetext.com/case/boulez-v-commissioner-of-internal-revenue-1>].
163. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.
164. Ned Shelton, Interpretation and application of double tax treaties, P. 208.
165. Bruno Beernaerts, Luc Gerondal, and Robbert Frassino, “Multi-jurisdictional tax planning across the Netherlands and Luxembourg”, Tax Planning International Review; BNA, Issue 7, 2011, P. 3.
166. Архив Налогового бюллетеня International Tax Alert (Ernst & Young): [http://www.ey.com/RU/ru/Services/Tax/Tax_International-Tax-Alert-archive]
167. Ned Shelton, «Interpretation and application of tax treaties», С. 208.
168. Klaus Vogel. Double Tax Treaties and Their Interpretation, P. 62.
169. Brian J. Arnold, Tax Treaty News, IBFD Bulletin for International Taxation, January 2009.
170. OECD Model Convention Commentary (2010), Condensed version, Art. 2, par. 12, P. 81.
171. Commissioner Of Income Tax v. Visakhapatnam Port Trust (1983) [<http://www.indiankanoon.org/doc/865397/>].
172. Brandstetter, Patricia (2010) The Substantive Scope of Double Tax Treaties-a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions., P. 24.
173. Canadian Pacific Ltd. v. The Queen, 76 DTC 6120, at 6135.
174. CIR v. United Dominican Trust, 197331 NZTC 61-028.
175. Taisei Fire and Marine Insurance Co. Ltd. v. Commissioner, 104 TC 535 (1995).
176. Fothergill v. Monarch Airlines Ltd, [1981] AC 251.
177. Memec Plc v. Inland Revenue Commissioner [1998] EWCA Civ 941, 1 ITL Rep 3 [[http://judgmental.org.uk/judgments/EWCA-Civ/1998/\[1998\]_EWCA_Civ_941.html](http://judgmental.org.uk/judgments/EWCA-Civ/1998/[1998]_EWCA_Civ_941.html)].
178. The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG, European Court Reports (1993), Case C-330/91, Page I-04017 [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=C_ELEX:61991CJ0330:EN:HTML].

179. Commissioners of Inland Revenue v. Commerzbank AG (1990) 63 TC 218 [<http://www.swarb.co.uk/lisc/TaxMn19901990.php>].
180. James Buchanan & Company Ltd. v. Babco Forwarding and Shipping (UK) Ltd. [1976] EWCA Civ 9 [[http://www.judgmental.org.uk/judgments/EWCA-Civ/1976/\[1976\]_EWCA_Civ_9.html](http://www.judgmental.org.uk/judgments/EWCA-Civ/1976/[1976]_EWCA_Civ_9.html)].
181. Ч. 3 ст. 5 Федерального закона от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации».
182. Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 г. № 8654/11.
183. Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 N 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского».
184. Правила недостаточной капитализации: закрепление пройденного или новые тенденции в правоприменении? Б.Я. БРУК. Налоговед. 2011. № 10 [<http://www.arbitr.ru/press-centr/smi/39458.html>].

REFERENCES

1. Lukashuk I.I. Mezhdunarodnoe pravo. Obshchaya chast'. Izdanie 3-e, pererabotannoe i dopolnennoe. Volters Kluver 2005, С. 122 [http://lib.lunn.ru/KP/Sovremenniki/lukashuk_1.pdf].
2. Yuridicheskii slovar', Tom 2, M., pod red. P.I. Kudryavtseva, Gosudarstvennoe izdatel'stvo yuridicheskoi literatury, 1956.
3. Lukashuk I.I., Sovremennoe pravo mezhdunarodnykh dogovorov, M., Volters Kluver, 2004, С. 610.
4. György Haraszti "Some Fundamental Problems of the Law of Treaties", Budapest, 1973, P. 18, 29.
5. Venskaya konventsiya o prave mezhdunarodnykh dogovorov. Prinyata 23 maya 1969 g. [http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/law_treaties.shtml].
6. Stat'ya 26 Venskoj konventsii o prave mezhdunarodnykh dogovorov 1969 g.
7. Ned Shelton, "Interpretation and application of double tax treaties", Tottel Publishing, 2007. P. 165.
8. Worldwide Corporate Tax Guide, Ernst & Young, 2015, pp. 842.
9. RStBl 1399/ 1401 (regarding German treaty with Switzerland); 1938 RStBl 937 (regarding German treaty with Italy); 1940 RStBl 809, 810 (regarding German treaty with Switzerland). K.Vogel: Double Tax Treaties and Their Interpretation, P. 25 (ref. 104).
10. Debatin, "Auslegungsmaximen zum Internationalen Steuerrecht", 1969; K.Vogel: Double Tax Treaties and Their Interpretation, (ref. 105).
11. Debatin, "Auslegungsmaximen zum Internationalen Steuerrecht", P. 26.
12. A.N. Talalaev, «Venskaya konventsiya o prave mezhdunarodnykh dogovorov. Kommentarii», M., «Yuridicheskaya literatura» 1997, С. 82.
13. "Competence of Assembly regarding admission to the United Nations, Advisory Opinion: I.C.J. Reports 1950", International Court of Justice, Reports 1950, pp. 8, 196, 199 [www.icj-cij.org/docket/files/9/1883.pdf].
14. Mezhdunarodnye nalogovye pravila, R.A. Shepenko, M., Yurlitinform, 2012, С. 482.
15. J.F. O'Connor, Good Faith in International Law, Dartmouth Publishing Company Limited, England, 1991, p. 124
16. B. Cheng, General Principles of Law as applied by International Courts and Tribunals, Cambridge, 1953 (Reprinted in 1987), pp. 107, 113, 115-116, 121-136.
17. UN International Law Commission, Yearbook of the International Law Commission. 1966. Vol. II. pp. 220, 221;
18. Brownlie I. Principles of Public International Law. 7th ed. (2008), p. 631.
19. Competence of the General Assembly for the Admission of a State to the United Nations. Advisory Opinion of March 3d, 1950, ICJ Reports. 1950, r. 8 [<http://www.icj-cij.org/docket/files/9/1883.pdf>].

20. Asif H. Qureshi "The Public International Law of Taxation", p. 135-153.
21. Vaipan V.A., Vaipan G.V., Ivlieva A.G., Kompetentsiya rossiiskogo arbitrazhnogo suda rassmatrivat' isk k inostrannomu yuridicheskomu litsu, deistvuyushchemu na territorii Rossiiskoi Federatsii cherez akkreditovannoe predstavitel'stvo inostrannoi dochernei kompanii, «Pravo i ekonomika», 2011, № 7 [<http://justicemaker.ru/view-article.php?id=12&art=2456>"].
22. Case Concerning the Temple of Preah Vihear (Cambodia v. Thailand), Merits, [1962]
23. «Anglo-Iranian Oil Co. case (jurisdiction), Judgement of July 22d, 1952: I.C. J. Reports 1952, p. 93.» [<http://www.icj-cij.org/docket/files/16/1997.pdf>]
24. Klaus Vogel, "Double Taxation Conventions", P. 37, para.70.
25. "Thiel v. Federal Commissioner of Taxation" [<http://law.ato.gov.au/atolaw/index.htm>].
26. Ostime (Inspector Of Taxes) v. Australian Mutual Provident Soicety [1958][<http://indiankanoon.org/doc/1408736>].
27. Union Of India And Anr v. Azadi Bachao Andolan And Another [2003].
28. IBFD International Tax Glossary, 6th Ed. 2009, P. 93.
29. Obmen Notami 15 fevralya 1994 goda mezhdru Chrezvychainym i Polnomochnym Poslom Soedinennogo Velikobritanii i Severnoi Irlandii v Rossiiskoi Federatsii i Zamestitelem Ministra Inostrannykh Del Rossiiskoi Federatsii [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13981/?frame=2] © Konsul'tantPlyus, 1992-2014.
30. Sovmestnyi raz'yasnitel'nyi memorandum k Soglasheniyu ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya mezhdru Niderlandami i Bel'giei 5 iyunya 2002 g., vstupivshego v silu v 2003 g. Etot Sovmestnyi memorandum byl vypushchen kak prilozhenie k ratifikatsionnym dokumentam (Joint explanatory memorandum of the Belgium–Netherlands DTC of 5 June 2002 is annexed to the Bill of ratification (Parl. Doc, Senate, 2002–2003, no. 2-1293, 2).) memorandum Sm. podrobnее sm. IFA Cahiers, 2010. Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Marc Bourgeois; Edoardo Traversa - Belgium Report, footnote 92, P. 142.
31. Perechen' deistvuyushchikh nalogovykh soglashenii SShA i «Tekhnicheskikh raz'yasnenii» k nim sodержitsya v seti internet po adresu: [<http://www.unclefed.com/ForTaxProfs/Treaties>]; [<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>]
32. Agreed Minutes. A Russian delegation of the Ministry of Finance and the Ministry of Taxes and Levies and a German Delegation of the Federal Ministry of Finance met in Berlin on 25th and 26th September 2001 for discussions of problems related to application of the Agreement for the Avoidance of Double Taxation (DTA) dated 29th May 1996
33. Agreed Minutes. The negotiations for application of the provisions of the Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Cyprus for the avoidance of double taxation in respect of taxes on income and capital of 5.12.1998, held in Moscow 30 and 31 October 2001 (Done in Moscow on 31 October 2001); Agreed Minutes. A delegation of the Republic of Cyprus ... and a delegation of the Russian Federation ... met in Nicosia on July 10th and 11th 2000, for consultations concerning the application of particular provisions of the Agreement between the two States for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and Capital of 5.12.1998; Detailed Minutes of the consultations concerning the applications of particular provisions of the Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Cyprus for the avoidance of double taxation in respect of taxes on income and capital. Held in Nicosia on 8-10 August 2001.
34. Agreed Minutes [The delegations of France and Russia ... met in Paris on ... 22 January 2001, to resolve the difficulties related to the implementation of the French-Russian tax convention of 26 November 1996, entered into force on 8 February 1999, replacing the convention of 4 October 1985 which bound USSR to France].
35. Pis'mo Minfina RF ot 19.06.2002 №23-2-12/10-839 (o primenenii Soglasheniya mezhdru RF

- i Frantsiei); Pis'mo Ministerstva RF po nalogam i sboram ot 6 fevralya 2004 goda № 23-1-10/9-419@ «O primeneniі Soglasheniya mezhdū RF i Federativnoi respublikoi Germaniya ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya v otnoshenii nalogov na dokhody i imushchestvo ot 29.05.1996; Pis'mo Minfina RF ot 10 noyabrya 2014 g. N 03-08-13/56523: "Obrashchaem vniᄁanie, chto soglasovannoe tolkovanie poloᄁhenii Soglasheniya dovedeno do nalogovykh organov Rossiiskoi Federatsii (pis'mo Minfina Rossii ot 11.12.2003 N 04-06-06/Germaniya) pis'mom MNS Rossii ot 06.02.2004 N 23-1-10/9-419@; Pis'mo Minfina RF ot 4 marta 2013 g. N 03-08-05/6423: "(...) Soglasovannoe edinoobraznoe tolkovanie poloᄁhenii Soglasheniya zakrepleno v Memorandume o vzaimoponimaniі ot 26.09.2001, sostavlennom na angliiskom yazyke. V svoyu ochered', sodержanie ukazannogo Memoranduma izloᄁheno v Informatsionnom soobshchenii [pis'mo MNS Rossii ot 06.02.2004 N 23-1-10/9-419@] ob otdel'nykh voprosakh primeneniya Soglasheniya, razmeshchennom na ofitsial'nom saite Minfina Rossii (minfin.ru) v podrazdele «Raz'yasnenie poloᄁhenii mezhdunarodnykh soglashenii» razdela «Mezhdunarodnye nalogovye otnosheniya»". Pis'mo Ministerstva RF po nalogam i sboram ot 12 fevralya 2004 g. N 23-1-10/4-497@ «O primeneniі Soglasheniya mezhdū Pravitel'stvom RF i Pravitel'stvom Respubliki Kipr ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya v otnoshenii nalogov na dokhody i kapital ot 05.12.1998».
36. Podrobnee sm. Ofitsial'noe opublikovanie normativnykh pravovykh aktov. N.Ya. Sokolov, K.S. Karmadonov. Izd-vo Prospekt, 2013.
 37. Ssylka na Memorandum ot 10.08.2001 o primeneniі nekotorykh poloᄁhenii soglasheniya s Kiprom: Devyatyi Arbitrazhnyi Apellyatsionnyi Sud, Postanovlenie ot 22 iyunya 2011 g. № 09AP-14151/2011-AK; ssylka na Pis'mo Minfina RF ot 19.06.2002 №23-2-12/10-839: Federal'nyi Arbitrazhnyi Sud Moskovskogo Okruga ot 20 maya 2003 g. delo N KA-A41/2940-03; ssylka na pis'mo Ministerstva RF po nalogam i sboram ot 6 fevralya 2004 goda № 23-1-10/9-419@: naprimer, Konstitutsionnyi Sud Rossiiskoi Federatsii Opredelenie ot 24 marta 2015 g. N 695-O "Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby otkrytogo Aktsionernogo Obshchestva «Gurovo-Beton» na narushenie konstitutsionnykh prav i svobod punktami 2, 3 i 4 stat'i 269 NKRF; Devyatyi Arbitrazhnyi Apellyatsionnyi Sud Postanovlenie ot 28 avgusta 2012 g. N 09AP-26461/2012.
 38. Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties under international law. IBFD, Doctoral Series. Academic Council. 2004, P. 431-432.
 39. Yearbook of International Law Commission 1966 Volume II., P. 221 [http://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_1966_v2.pdf]
 40. Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties under international law, P. 434
 41. Klaus Vogel, "Double Taxation Conventions" P. 37, paragraf 69.
 42. Burghardt vs. Commissioner 80 Tax Court 705 (1983).
 43. Klaus Vogel, "Double Taxation Conventions" P. 37, paragraf 69a.
 44. Crown Forest Industries Ltd. v. Canada [1995] 2 S.C.R. 802 [<http://scc.lexum.org/en/1995/1995scr2-802/1995scr2-802.html>].
 45. Gladden Estate v. The Queen [1985] 1 CTC 163 (FCTD) at P. 166-167.
 46. Commissioners of Taxation v. Lamesa Holdings BV [1997] 785 FCA [<http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/cases/cth/FCA/1997/785.html?&nocontext=1>].
 47. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed version of 15 July 2014). Introduction, Para 7
 48. OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital (1977), Introduction, P. 5.
 49. Philip Baker "Double Taxation Conventions and International Tax Law (2d Ed.) 1994, r. 5, par. S-28.
 50. Maximov v. United States, 373 US 49 [1963].
 51. Thiel v. Federal Commissioner of Taxation [1990] 171 CLR 338. [<http://policy.mofcom.gov.cn/enservice/fcaseEN!fetch.action?id=CDFE5206-DEEE-48F7-9742-A14D85D29773>]
 52. Christopher McGimpsey and Michael McGimpsey Plaintiffs v. Ireland, An Taoiseach and Others

- Defendants [S.C. No. 314 of 1988]
53. Fothergill v Monarch Airlines Ltd - House Of Lords [1981] AC 251 [<http://www.jus.uio.no/lm/england.fothergill.v.monarch.airlines.hl.1980>]
 54. Analogichnaya argumentatsiya sodержitsya takzhe v postanovleniyakh Melford Development v. R [1982] (Canada); CIR v. JFP Energy Inc.[1990] (New Zealand); IRC v. Commerzbank AG [1990] (United Kingdom); FTC v. Lamesa Holdings BV [1997] (Australia); Chong v. FCT [2000] (Australia).
 55. James Buchanan & Co Ltd v. Babco Forwarding & Shipping (UK) Ltd [1977], StagLine Ltd. v. Foscolo Mango & Co Ltd. [1932] AC 328, P. 350.
 56. Ned Shelton, "Interpretation and application of double tax treaties", P.164-165.
 57. A. Holding ApS, rara. 3.4.2. and 3.4.3. Federal Tribunal, 28 November 2005, A. Holding ApS, 2A.239/2005 = ITLR 8 (2006), pp. 536-562.
 58. Administrative Court, 26 July 2000, N. AG, 97/14/0070; ITLR 2 (2000), pp. 884-901.
 59. Administrative Court, 9 December 2004, IFSC Dublin Docks, 2002/14/0074.
 60. Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, [1995] 2 S.C.R. 802
 61. YBILC 1966, Vol. II/2, Commentary to Art. 32, m.no. 20. (footnote 62) in Brandstetter, Patricia (2010) The Substantive Scope of Double Tax Treaties - a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions. Doctoral thesis, WU Vienna University of Economics and Business [<http://epub.wu.ac.at/2019/1/Brandstetter.pdf>].
 62. McNair, The Law of Treaties (Oxford: Clarendon Press, 1961) Chapter XXXIII, pp. 411 – 423.
 63. IBFD International Tax Glossary, 6th Ed. 2009, p. 451.
 64. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.
 65. Convention between the Republic of Hungary and the Republic of Kazakhstan for the avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital (effective of 1 January 1997); Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Poland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention Of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income (effective of 1 January 2004).
 66. Agreement between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Turkey for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income (effective of 1 January 1989).
 67. Ned Shelton, "Interpretation and application of double tax treaties" P. 166-167.
 68. OECD Committee on Fiscal Affairs. [<http://www.oecd.org/ctp/newchairoftheoecdsccommitteeonfiscalaffairs.htm>].
 69. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.
 70. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 24 fevralya 2010 g. № 84.
 71. Annex. Recommendation of the OECD Council Concerning The Model Tax Convention On Income and On Capital (Adopted by the Council on 23 October 1997).
 72. OECD Model Tax Convention. Condensed Version (2010), Introduction, par. 3, P. 7.
 73. OECD Model Tax Convention. Condensed Version (2010), Introduction, par. 29, p. 14.
 74. Frank Engelen, Interpretation of Tax Treaties under international law. IBFD, Doctoral Series. Academic Council. 2004, P. 439.
 75. Philip Baker "Double Taxation Conventions and International Tax Law , P. 13 – 14.
 76. Kees van Raad, Interpretatie van belastingsverdragen. 47 MBB 2/3, 1978, pp. 49-56.
 77. Kees van Raad, Het nationale recht bij de uitlegging van belastingverdragen, in. J.F.M. Giele et al. (ed). Van wet naar recht, opstellen aangeboden aan Prof. Mr. J.P. Scheltens, Kluwer, Deventer, 1984, P. 162.

78. Kees van Raad, Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts, 36 European Taxation, 1996, P. 4.
79. John Avery Jones et al. The Interpretation of tax treaties with particular reference to Art. 3(2) of the OECD Model Convention. (Part I and II), British Tax Review, 1984).
80. Michael Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Kluwer Law International, 2000) pp. 20 – 28.
81. Convention Between The United States Of America And The Republic Of Austria For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income, signed in Vienna on May 31, 1996. Memorandum Of Understanding. Re Interpretation of the Convention. [<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/austria.pdf>].
82. TR 2001/13. Australian Taxation Office. Taxation Ruling. Income tax: Interpreting Australia's Double Tax Agreements.
83. Klaus Vogel. Double Tax Treaties and Their Interpretation. Berkeley Journal of International Law, Vol. 4, Iss. 1 [1986], P. 41. [<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>].
84. Klaus Vogel. Double Tax Treaties and Their Interpretation, P. 42.
85. Klaus Vogel, The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, 54 IBFD Bulletin 12, 2000, pp. 612-616.
86. Frank Engelen, Interpretation of Tax Treaties under international law , P. 445.
87. Lukashuk I.I. Sovremennoe pravo mezhdunarodnykh dogovorov. Tom 2. M. Volters Kluver, 2006, C. 94.
88. R.A. Kalamkaryan, «Estoppel' v mezhdunarodnom publichnom prave», M. 2001, C. 8.
89. Georgia v. South Carolina-497 U.S. 376 [1990].
90. Case Concerning the Temple of Preah Vihear (Cambodia v. Thailand), Merits, [1962] I.C.J. Rep. 6; Note, 56 Am. J. INT'L L. 1033 (1962); Note, 11 INT' & COMP. L.Q. 1183 (1962). [<http://www.icj-cij.org/docket/index.php?sum=284&p1=3&p2=3&case=45&p3=5>]
91. PCIJ. 1993 Series A/B No. 53. P. 70 [http://www.icj-cij.org/pcij/serie_AB/AB_53/01_Groenland_Oriental_Arret.pdf]
92. Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties under international law, P. 136.
93. E. van den Bruggen, "Good Faith" in the Application and Interpretation of Double Tax Conventions, BTR 1, 2003, P. 43.
94. John Avery Jones et al. The Interpretation of tax treaties with particular reference to Art. 3(2) of the OECD Model Convention. P. 93.
95. Michael Lang, Later Commentaries to OECD Model Convention Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties (Intertax, Vol. 25, issue 1, 1997).
96. Klaus Vogel, "The Influence of the OECD Model Commentaries on Treaty Interpretation» (IBFD Bulletin, December 2000), P. 615.; Martin M.J. Ellis, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel (IBFD Bulletin, December 2000), P. 617.
97. Klaus Vogel, "The Influence of the OECD Model Commentaries on Treaty Interpretation», P. 612
98. Philip Baker "Double Taxation Conventions and International Tax Law , P. 28-31.
99. Richard J. Vann, "International Aspects of Income Tax", in Tax Law Design and Drafting (volume 2; International Monetary Fund: 1998; Victor Thuronyi, ed.) P. 11 [<https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch18.pdf>]
100. Protokol ot 7 iyunya 2004 goda k Soglasheniyu ot 7 iyunya 2004 g. mezhdru Pravitel'stvom Rossiiskoi Federatsii i Pravitel'stvom Meksikanskikh Soedinennykh Shtatov ob Izbezhanii Dvojnogo Nalogooblozheniya v Otnoshenii Nalogoov na Dokhody. Punkt 8. [<https://www.nalog.ru/html/docs/conv/Mexico.pdf>].
101. Prevost Car Inc. v. Canada 2009 FCA 57 [2010] 2 F.C.R. 65, [9].
102. Taisei Fire and Marine Insurance Co., Ltd et al v. Commissioner [1995] 104 TC 535.

103. R. v. Melford Developments Inc., [1982] 2 S.C.R. 504.
104. Stephen R. Richardson and James W. Welkoff, *The Interpretation of Tax Conventions in Canada*, *Canadian Tax Journal* (1995), Vol. 43, No. 5, p. 1769.
105. *The Income Tax Conventions Interpretation Act* (R.S.C., 1985, c. I-4) [<http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/I-4.pdf>].
106. *Prevost Car Inc. v. Canada* 2009 FCA 57 [2010] 2 F.C.R. 65,
107. OECD MTC (2010), Introduction, paras 33, 34.
108. OECD MTC (2010), Introduction, paras 35, 36.
109. Philip Baker, *Double Taxation Conventions* 3rd Edition (2001) paras. E-1 to E-35.
110. IBFD *International Tax Glossary*, 6th Ed. 2009, P. 148.
111. OECD MTC (2010), Article 3 paragraph 1b).
112. *Burghardt v. Commissioner* [1983] v SSHA i *Ducking v. Gollan* [1965] v Velikobritanii.
113. Klaus Vogel, “Double Taxation Conventions” C. 124-126.
114. Roy Rohatgi “Basic International Taxation. Second Edition. Volume 1. Principles” Taxmann, 2008, Pp. 50-52.
115. Peter Harris, David Oliver, *International Commercial Tax*, Cambridge University Press, 2010, p. 37.
116. Podrobnее ob «estoppele» sm. “Dic.Academic.Ru” (Finansovyi slovar’): [http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/19574].
117. *Smallwood v. RCC* (2008) 10 ITLR 574 (SC), para. 99.
118. *The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs v. FCE Bank Plc* [2011] [UKUT 420 (TCC)] [http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/HMRC_v_FCE_Bank_Plc.pdf]; *FCE Bank plc v Revenue and Customs Commissioners* [2012] EWCA Civ 1290 [<https://www.pumptax.com/wp-content/uploads/old/documents/FCE171012.pdf>]
119. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), OECD Publishing, Paris. Introduction, par. 29, p. I-9 [DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-en>].
120. *Sun Life Assurance Co of Canada v. Pearson* (H M Inspector of Taxes) [1986]. [<http://www.lawgazette.co.uk/news/sun-life-assurance-co-canada-v-pearson-inspector-taxes>].
121. *NEC Semi-Conductors Ltd. and others v. Inland Revenue Commissioners* [2003] EWHC 2813 (Ch). [<http://lexisweb.co.uk/cases/2003/november/nec-semi-conductors-ltd-and-others-v-inland-revenue-commissioners>].
122. *Boake Allen Limited and others (Appellants) v. Her Majesty’s Revenue and Customs (Respondents)* [2007] UKHL 25 [<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldjudgmt/jd070523/boake.pdf>].
123. *UBS AG v. Revenue And Customs* [2010] UKFTT 366 (TC). [<http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2010/TC00648.html>].
124. *Smallwood and Smallwood, Trustees of the Trevor Smallwood Trust v. Commissioners for Revenue and Customs* [2008] UKSPC SPC0069 [<http://db1.spiderline.com/exec/search?q=smallwood&a=100053>].
125. *Sun Life Assurance Co of Canada v. Pearson* [1984] STC 461, P. 510 – 511.
126. *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd* [1981] AC 251 (HL), P. 287.
127. *Varshavskaya konventsiya 1929 goda dlya unifikatsii nekotorykh pravil, kasayushchikhsya mezhdunarodnykh vozdushnykh perevozok* (v red. izmenenii, vnesennykh Gaagskim protokolom ot 28 sentyabrya 1955 g.).
128. *Her Majesty The Queen v. Crown Forest Industries Limited* [1995] 2 S.C.R. 802 [<http://scc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/en/item/1271/index.do>].
129. *United States of America, v.A. L. Burbank & CO., Ltd., and Bank of Tokyo, Ltd., and Westward Shipping, Ltd.* [1975] 75-2 USTC P 9795 [<https://bulk.resource.org/courts.gov/c/F2/525/525.F2d.9.16.68.74-2342.74-2470.74-2359.html>].

130. Cudd Pressure Control Inc. v. The Queen [1999] 98 DTC 6630 (FCA) [http://decisions.fca-ca.gc.ca/en/1998/a-369-95_6778/a-369-95.html].
131. CIR v. JFP Energy Inc. [1990] 14 TRNZ 617.
132. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.
133. BNB 1992/379* Hoge Raad, 2 September 1992.
134. History of Tax Treaties Database [<http://www.taxtreatieshistory.org>].
135. [<http://www.oecd.org/tax/treaties>].
136. Brandstetter, Patricia (2010) The Substantive Scope of Double Tax Treaties-a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions. Doctoral thesis, WU Vienna University of Economics and Business [<http://pub.wu.ac.at/2019>], P. 15.
137. Danish Administrative Tax Court, Case No. 1985-5-173, decision of 22 May 1985; Fothergill v. Monarch Airlines [1981] AC 251.
138. US Supreme Court, Zicherman v. Korean Air Lines Co., 516 U.S. [1996] P. 226
139. Estate of Burghardt v. Commrs. (1983) (US); IRC v. Exxon Corp. [1982] (UK); Union Texas Petroleum Corp. v. Critchley [1988] (UK); The Queen v. Melford Developments Inc. [1982] (Canada).
140. OECD MTC (2010), Commentary to art. 3(2) paragraph 2, sections 11-13 (P. 70).
141. H. Shannon, US Income Tax Treaties, Reference to Domestic Law for the Meaning of Undefined Terms (Intertax, 1989) P. 157.
142. John Avery Jones et al. The Interpretation of tax treaties with particular reference to Art. 3(2) of the OECD Model Convention. (Part I and II), P. 100.
143. OECD Model Tax Convention (2000) Commentary to Art. 23, paras 32.1. – 32.7.
144. Klaus Vogel, “Double Taxation Conventions”, Article 3, m.no 61-74.
145. Leonhard Andra and Partner GmbH v. CIT [2000] [<http://indiankanoon.org/doc/850000>].
146. Klaus Vogel, Double Tax Treaties and Their Interpretation, 4 Int’l Tax & Bus. Law. 1 (1986), P. 27. [<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>].
147. OECD, Fiscal Committee, Minutes of the 21st Session held in Paris on Tuesday 28th, Wednesday 29th, Thursday 30th September, and Friday 1st October, 1965, FC/M(65)3, Paris, 22nd October 1965, P. 3 (“General Remarks”)
148. OECD Model Convention Commentary (2010), Condensed version, Art. 2, par. 12, P. 81.
149. Frank Engelen, Interpretation of Tax Treaties under international law. P. 482.
150. Roy Rohatgi “Basic International Taxation, P. 50.
151. John Avery Jones, The One True Meaning of a Tax Treaty (IBFD Bulletin, June 2001), pp. 220-224.
152. Shepenko R.A. Mezhdunarodnye nalogovyie pravila. Chast’ I, M.: Yurlitinform, 2012, C. 126.
153. M. Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) P. 105.
154. Pis’mo Minfina Rossii ot 06.12.2002 g. № 04-06-05/1/35). [http://taxpravo.ru/novosti/statya-55832-tolkovanie_termina_laquopryamoe_vlojenieraquo_v_soglashenii_s_kiprom_].
155. Memorandum of Understanding, May 15, 1989. U.S. – India Tax Treaty Memorandum of Understanding Concerning Fees For Included Services In Article 12 [<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/india.pdf>].
156. Podpunkty a) i b) punkta 1 stat’i 3 Model’noi Konventsii OESR 2010.
157. Klaus Vogel, “Double Taxation Conventions”, P. 209, Note 60a.
158. OECD Model Convention Commentary (2010), Condensed version, Art. 3, par. 2.
159. Podpunkt 32.3. Kommentariya k stat’e 23 MK OESR (2010).
160. Klaus Vogel. Double Tax Treaties and Their Interpretation, P. 60.
161. Roy Rohatgi “Basic International Taxation. Volume 1. Principles”, P. 52.

162. *Boulez v. Commissioner* 83 T.C. 584 [1984] [<https://casetext.com/case/boulez-v-commissioner-of-internal-revenue-1>].
163. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.
164. Ned Shelton, *Interpretation and application of double tax treaties*, P. 208.
165. Bruno Beernaerts, Luc Gerondal, and Robbert Frassino, "Multi-jurisdictional tax planning across the Netherlands and Luxembourg", *Tax Planning International Review*; BNA, Issue 7, 2011, P. 3.
166. Arkhiv Nalogovogo byulletenya International Tax Alert (Ernst & Young): [http://www.ey.com/RU/ru/Services/Tax/Tax_International-Tax-Alert-archive]
167. Ned Shelton, «Interpretation and application of tax treaties», C. 208.
168. Klaus Vogel. *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, P. 62.
169. Brian J. Arnold, *Tax Treaty News*, IBFD Bulletin for International Taxation, January 2009.
170. OECD Model Convention Commentary (2010), Condensed version, Art. 2, par. 12, P. 81.
171. *Commissioner Of Income Tax v. Visakhapatnam Port Trust* (1983) [<http://www.indiankanoon.org/doc/865397/>].
172. Brandstetter, Patricia (2010) *The Substantive Scope of Double Tax Treaties-a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions.*, P. 24.
173. *Canadian Pacific Ltd. v. The Queen*, 76 DTC 6120, at 6135.
174. *CIR v. United Dominican Trust*, 197331 NZTC 61-028.
175. *Taisei Fire and Marine Insurance Co. Ltd. v. Commissioner*, 104 TC 535 (1995).
176. *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd*, [1981] AC 251.
177. *Memec Plc v. Inland Revenue Commissioner* [1998] EWCA Civ 941, 1 ITL Rep 3 [[http://judgmental.org.uk/judgments/EWCA-Civ/1998/\[1998\]_EWCA_Civ_941.html](http://judgmental.org.uk/judgments/EWCA-Civ/1998/[1998]_EWCA_Civ_941.html)].
178. *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, *European Court Reports* (1993), Case C-330/91, Page I-04017 [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=C_ELEX:61991CJ0330:EN:HTML].
179. *Commissioners of Inland Revenue v. Commerzbank AG* (1990) 63 TC 218 [<http://www.swarb.co.uk/lisc/TaxMn19901990.php>].
180. *James Buchanan & Company Ltd. v. Babco Forwarding and Shipping (UK) Ltd.* [1976] EWCA Civ 9 [[http://www.judgmental.org.uk/judgments/EWCA-Civ/1976/\[1976\]_EWCA_Civ_9.html](http://www.judgmental.org.uk/judgments/EWCA-Civ/1976/[1976]_EWCA_Civ_9.html)].
181. Ch. 3 st. 5 Federal'nogo zakona ot 15 iyulya 1995 g. N 101-FZ «O mezhdunarodnykh dogovorakh Rossiiskoi Federatsii».
182. Postanovlenii Prezidiuma VAS RF ot 15.11.2011 g. № 8654/11.
183. Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 25.06.2015 N 16-P «Po delu o proverke konstitutsionnosti punkta 2 stat'i 207 i stat'i 216 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii v svyazi s zhaloboi grazhdanina Respubliki Belarus' S.P. Lyarskogo».
184. Pravila nedostatochnoi kapitalizatsii: zakreplenie proidennogo ili novye tendentsii v pravoprimenenii? B.Ya. BRUK. *Nalogoved*. 2011. № 10 [<http://www.arbitr.ru/press-centr/smi/39458.html>].